

Tartu Ülikool
Majandusteaduskond
Ettevõtetmajanduse instituut

Peeter Uduste

TULUMAKSU OPTIMEERIMISSKEEMID EESTIS

BAKALAUREUSETÖÖ

Juhendaja: Velda Buldas

Tartu 2012

Soovitan suunata kaitsmisele
(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud “ “..... 20..... a.

..... õppetooli juhataja
(õppetooli juhataja nimi ja allkiri)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....
(töö autori allkiri)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. TULU MAKSUSTAMINE NING MAKSUDE OPTIMEERIMISE VÕIMALUSED	
EESTIS	7
1.1. Tulu mõiste ning maksustamise põhimõtted	7
1.2. Tulumaksuseadus, selle muudatused ning seotus teiste õigusaktidega.	9
1.3. Maksude optimeerimise olemus, põhimõisted ning levinuimad viisid Eestis.....	18
2. TULUMAKSU OPTIMEERIMISSKEEMID EESTIS KOHTULAHENDITE PÕHJAL ..	31
2.1. Tulumaksu optimeerimine tulu liigi muutmisega.....	31
2.2. Tulumaksu optimeerimine kolmanda isiku tehingusse kaasamise abil	43
2.3. Järeldused ja ettepanekud	47
KOKKUVÕTE	52
VIIDATUD ALLIKAD	56
SUMMARY	60

SISSEJUHATUS

„Maksmata maksud jätavad jälje” on Maksu- ja Tolliameti kampaania, mis tõstab esile maksutulu olulisust riigieelarve suurima tuluallikana ning toob näiteid, kuidas maksude tasumata jätmise korral muutuvad ühiskondlikud hüved ja sotsiaalsed garantiid kättesaamatuks. Kampaania eesmärk on tõsta inimeste teadlikkust maksude maksmise olulisusest ning maksuraha kasutamisest. Maksude maksmine puudutab ühiskonnas kõiki, kõik me oleme nii maksumaksjad kui ka ühiskondlike hüvede tarbijad. Maksumaksjatena on õigusaktides määratletud nii juriidilised kui ka füüsilised isikud.

Igapäevaseid majandustehinguid tehes puudub enamikel ettevõtjatel maksudest kõrvalehoidmise tahtlus ning puudub vajadus õiguslike hinnangute andmiseks maksuseaduste kontekstis. Samas on paljude tehingute aspekte võimalik vaadelda kui ettevõtja poolset katset maksukoormust vähendada. Mõisteid „maksude vältimine” ning „maksudest kõrvalehoidmine” on käsitletud nii erialakirjanduses kui ka ajakirjanduses tihti, samas puudub nende mõistete osas ametlik definitsioon.

Riigikohus on oma otsuses nr. 3-3-1-23-09 märkinud, et maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega, ning kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus. Sellega on asutud seisukohale, et maksude optimeerimise näol pole tegemist maksudest kõrvalehoidmisega, mis oleks ebaseaduslik. Samas lasub maksuhalduril ülesanne tagada maksude õigeaegne ja korrektne laekumine ning selle kaudu tagada ka aus konkurents. Maksundus on oluline valdkond, kus on vastandlikud huvid – riik, mille huvides on tagada võimalikult suur seaduses ettenähtud maksutulude laekumine ning teiselt poolt ettevõtja, kelle huvides on maksimeerida omanike rikkust, seda ka madalamat maksukoormust valides.

Maksualane nõustamine, maksuriskide hindamine ja ennetamine ning maksuotsuste vaidlustamine on saanud üha aktuaalsemaks teemaks, millega nii ettevõtjad kui ka füüsilised isikud peavad igapäevaselt kokku puutuma.

Töö teema valik on ajendatud praktilisest vajadusest leida maksude optimeerimisskeemidele antud õiguslike hinnangute otsustuskriteeriumid ning nende abil selgitada välja maksualaste õigusaktide koosmõjude kitsaskohad ning ettevõtjate riskid maksude planeerimisel.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks on selgitada välja tulumaksuseaduse ning teiste õigusaktide koosmõjust tulenevad võimalused tulumaksu optimeerimiseks Eestis, anda hinnang erinevate kohtuastmete lahendite alusel maksude optimeerimisskeemide praktikas kasutamisele ning sellega kaasnevatele võimalikele majanduslikele ja juriidilistele riskidele. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded: anda ülevaade tulumaksuseaduse kitsaskohtadest ning seadusemuudatustest alates 2000 a.; tuua välja õigussüsteemi seotusest tingitud tulumaksuseaduse erinevad tõlgendamisvõimalused; selgitada skeemide abil maksude optimeerimise olemust ning tõlgendusi; leida ettevõtete võimalik majanduslik kasu erinevaid maksude optimeerimisviise kasutades; analüüsida erinevaid tulumaksualaseid kohtulahendeid; avada skemaatiliselt kohtulahendites käsitletud tehingute sisu; teha järeldused ning esitada autori poolsed hinnangud.

Käesolev töö on struktureeritud järgmiselt: Töö 1. alapeatükis on vaatluse all tulu mõiste ning erinevad tulu maksustamise viisid, 2. alapeatükis tutvustatakse lähemalt tulumaksuseadust, selle muudatusi alates jõustumisest 2000 a. ning seotust teiste õigusaktidega tõlgendamise aspektist. Tuuakse välja tulumaksuseaduse kitsaskohad, mida on korrigeeritud seadusemuudatustega. 3. alapeatükk keskendub maksude optimeerimise mõtte lahtiseletamisele. Vaatluse all on maksude vältimise ning maksudest kõrvalehoidmise tõlgendus, erinevad levinumad vormid, hindamiskriteeriumid ning ettevõtjate võimalik majanduslik kasu ja riskid.

Empiiriline osa keskendub kahele maksude optimeerimise kaasusele, millele on õigusliku hinnangu andnud kõik EV kohtuastmed. Kaasused on seotud tulumaksu tasumise arvestusega ning toovad välja õigusaktide kitsaskohad erineva

tõlgendamisvõimaluse aspektist lähtudes. Avatakse skemaatiliselt optimeerimisskeemi sisu ning analüüsitakse erinevate kohtuastmete erinevaid tõlgendusi maksualastele õigusaktidele ning nende koosmõjule.

1. TULU MAKSUSTAMINE NING MAKSUDE OPTIMEERIMISE VÕIMALUSED EESTIS

1.1. Tulu mõiste ning maksustamise põhimõtted

Mõistet „tulu” kasutatakse igapäevaselt. Enamik inimesi peab selle all silmas töötasu või sissetulekut investeringutelt. Tulu mõistele ning maksustamise põhimõtetele lähenetakse erinevates teooriates erinevalt. Alljärgnevalt on välja toodud erinevad lähenemised tulu mõistele ning tulu maksustamise põhimõtetele.

Optimaalse maksu teooria põhineb isiku maksevõimel. Optimaalse maksu analüüs kaitseb seisukohta, et igal isikul on erinevate annete, võimaluste ja maitsete tulemusena erinevad näitajad, mis määravad ära isiku heaolu. Sellest eeldusest lähtuvalt on optimaalse maksu teoreetikud püüdnud arendada ideaalset sissetuleku maksu, mis baseerub isiku maksevõimel. (Holmes 2001: 9) Seejuures peab tulumaksu mudel arvestama mitmete tähtsate tunnustega. Esiteks, tulenevalt erinevast sissetuleku laekumisest, on maksustamise juures õigluse aspekt. Teiseks mõjutab tulumaks tarbijate tööjõupakkumise otsuseid, mis tagajärjena mõjub maksude tõhususele. (Hindriks, Myles 2006: 487) Kui tulu on defineeritud võttes arvesse vaid psühholoogilisi faktoreid, millele tuginetakse tänapäevastes optimaalse maksu teooriates, on selle mõõdetavus praktilistes oludes ebatõenäoline. (Holmes 2001: 14) Sellest tulenevad ka teooriad tulumaksu asendamiseks erinevate tarbimismaksudega. Ramsey toob oma teoorias välja efektiivsuse kui mõõdupuu, mida on lihtsam saavutada maksustades tarbimist ning seda ka erinevate kaubagruppide puhul erinevalt. Suurem maks oleks igapäevaseks eluks vajalikel kaupadel mida inimesed ostaksid ka vaatamata maksu tõusule, nagu toidul ja esmatarbekaupadel. Sama teooria järgi peaks väiksem maks olema luksuskaupadel, nagu riided, juveelid ning elitaarne kinnisvara. (Hillmann 2003: 469) See teooria aga ei ühti maksevõimelisuse printsiibiga.

Maksevõimelisuse doktriin eeldab, et maksud on mõjutatud, kui sissetulek tõuseb, nii et kõigil maksumaksjatel oleks võrdne panus. Võrdse panuse teooria, millel

maksevõimelisuse doktriin põhineb, eeldab, et erinevad sissetuleku tüübid on mõõdetavad ning kehtivad kõigile maksumaksjatele. (Holmes 2001: 22) Siinjuures peab ka maksevõimelisuse doktriini puhul arvestama võrdsuse ning efektiivsuse aspektidega.

Igas ühiskonnas põhineb ressursside ümberpaigutamine maksustamise teel õigluse ja võrdsuse ümberjagamise ettekujutusel. (Holmes 2001: 14) Võrdsuse ning efektiivsuse tähtsamaid küsimusi on, kas maksumäära tõus vähendab tööjõu pakkumist. Siit ka argument, et maksumäärad peaksid olema piisavalt madalad, et vastata efektiivsuse nõudmistele. (Hindriks, Myles 2006: 487)

Suureks veaks peetakse tulumaksu struktuuri kujundamist vaid võrdsuse motiividel, võtmata arvesse maksu mõju tööjõupakkumisele. Arvestama peab maksumaksjate tundlikkust maksude struktuurile. Optimaalne maksusüsteem peab arvesse võtma nii sotsiaalse heaolu kui maksumaksjate poolt tööjõuturul pakutavat. (Hindriks, Myles 2006: 487) Üheks peamiseks küsimuseks on, et millisest maksustamise tasemest alates maksumaksja eelistab rahaliselt mõõdetavale sissetulekute asemel muid heaolu vorme, nagu näiteks perekonnaga koos aja veetmise väärtus (Holmes 2001: 8). Sellest küsimusest tekib vajadus teoreetiliste ning empiiriliste uurimuste järele tulumaksu optimaalse taseme määratlemiseks.

Tulu määratlemiseks kasutatakse ka teisi meetodeid. Rikkuse kogum, mis eksisteerib kindlal ajahetkel, on kapital, kuid rikkusest tulenev hüvede voog on tulu. Tulu käsitletakse kui tootmise ja turustusteenuse protsessi tulemit, vähem pööratakse tähelepanu üksikisiku tulu küsimusele tema maksevõimelisuse aspektist. (Kaldor 2003: 54)

Erinevates teooriates on määratletud tulu kui kapitalist tulenevat hüvede voogu, kus kapital on rikkuse kogum, mis kindlal ajahetkel eksisteerib. Netotulu koosneb kaupade ja teenuste kogumaksumusest, mida üksikisik tarbib. Antud teooria järgi on tulu võrdne tarbimisega. Säästud ei kuulu kapitalitulu hulka, neid käsitletakse kapitalimahu suurenemisena, mille tulemusena võib suureneda kapitalitulu. (Kaldor 2003: 56) Antud käsitleluse juures tuleb vahet teha sissetulekul ja realiseeritud tulul.

Kõige levinum õigustus tulumaksule võrreldes mõne tarbimismaksuga on, et see on ausaim maks, kuna sissetulek peegeldab inimese maksevõimet. Puhastulu on isiku majanduslike ressursside käsutamise mõõdik ning on hea indikaator valitsuse finantseerimise võimest. (Holmes 2001: 21)

Tulumaksu ajalugu ulatub tagasi 18. sajandisse. Suurbritannias tutvustati tulumaksu ideed aastal 1799, mil viidi sisse 10% maks tuludelt, mis ületasid 60 naela piiri. Maksu eesmärk oli sõja rahastamine. Antud kord kehtis aastani 1816, mil see avalikkuse vastuseisu tõttu kaotati. (Hindriks, Myles 2006: 477) Ameerika Ühendriikides viidi tulumaks sisse esimest korda Ameerika kodusõja ajal 1861 aastal. Maksud viidi sisse hädaolukorra meetmetena ning kaotati aastal 1872. Vaatamata mitmetele ettepanekutele, viidi tulumaks tagasi sisse alles 1894, Kongress pealkirjastas seaduse, kui "Akt maksude vähendamiseks, valitsusele tulude hankimiseks ning muudeks otstarveteks". (Twight 1995: 37)

1.2. Tulumaksuseadus, selle muudatused ning seotus teiste õigusaktidega.

Tulumaks hakkas kehtima Eestis alates 01. jaanuar 1991, mil jõustus Eesti Vabariigi Ülemnõukogu poolt vastuvõetud Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus (vastu võetud EV Ülemnõukogu poolt 11. oktoober 1990), sellele järgnes 01. jaanuaril 1992 jõustunud Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus (vastu võetud EV Ülemnõukogu poolt 15. oktoobril 1991). Antud seadused kehtestasid erinevad maksustamispõhimõtted ning -määrad eraisikutele ning ettevõtetele. Füüsiliste isikute tulumaksu määr oli erinevalt ettevõtete tulumaksust progressiivne.

Olulised muudatused tõi sisse alates 01. jaanuarist kehtima hakanud Tulumaksuseadus (edaspidi TuMS), mis võeti vastu Eesti Vabariigi riigikogu poolt 15.12.1999. Käesoleva bakalaureusetöö esimene osa keskendubki kehtiva Tulumaksuseaduse ning selle muudatuste tutvustamisele.

Tulumaksu levinuim õigustus, erinevalt mõnele tarbimismaksule, on et tulumaks on kõige õiglasem maks, kuna see tuleneb isiku võimest maksta makse. Tulu on

mõõdikuks isiku võimele hallata majanduslikke ressursse. (Holmes 2001: 21). Nendest põhimõtetest lähtub maksevõimelisuse teooria, mille kohaselt on maksumaksja kohustus finantseerida valitsuse tegevust.

Maksusüsteemid on kaalutletult üles ehitatud läbi erineva maksukohtlemise mõjutamaks majanduslikku käitumist ning edendamaks investeerimist. (Lamb *et al.* 2005: 157) Tulumaksureformi peamiseks ajendiks oligi soov leevendada Eesti kapitalivajadus läbi investeerimis- ja ettevõtluskeskkonna atraktiivsuse tõstmise ning Eesti kui soodsa maksukeskkonnaga riigi reklaamimise välismaal. Eeldati suurenevat välisinvesteeringute sissevoolu ning sellega kaasnevat töökohtade arvu kasvu. (Ettevõtete jaotamata ... 2010: 12)

Vajadus uue tulumaksuseaduse järgi oli tingitud ka seni kehtinud seaduse vastuolulistest seadusemuudatustest, mille tulemusena tulumaksuseaduse rakendamine oli muutunud ebaefektiivseks. Aastatel 1998-1999 oli tulumaksuseaduse rakendamiseks vajaliku määrase puudumise tõttu reguleerimata ettevõtlusega otseselt mitteseotud kulude loetelu, erisoodustuste hinna määratlemise kord ning tulude ja kulude ajatamise reeglid. (Lehis 2000: 10)

Tulumaksuseaduse 1. peatüki § 1 kohaselt on tulumaksu objekt maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised. Samas ei sätesta tulumaksuseadus ise tulu mõistet, mis on tekitanud olukorra, kus ainult seadus teksti järgimine võib tekitada probleeme isiku tulude kindlakstegemisel. TuMS ei loetle üles kõike, mida ei maksustata. Erinevaid tulu teooriaid võrreldes on sobivaim majandustegevuse tulu teooria, mille kasuks räägib ratsionaalsus, rakendamise lihtsus. (Lind 2003: 348)

Riigikohtu tsiviilkolleegium on oma 09.juuni 2006 otsuses kohtuasjas nr. 3-2-1-25-06 leidnud, et tulu mõiste sisustamisel võib lähtuda maksuõiguse teoorias kasutatavatest tunnustest, mis võiks iseloomustada tulu: sissetulek peab olema rahaliselt hinnatav; sissetulek peab olema tagastamatu (tulu saaja vara peab sissetuleku saamisel suurenema); saajal peab olema võimalik sissetulekut oma huvides kasutada; sissetuleku tekkimine isiku majandustegevuse tulemusena – st. isiku tegevuse eesmärgiks peab olema tulu saamine. Seega tugineb ka Riigikohus oma tõlgenduses eelkõige majandustegevuse tulu teooriale. Erinevad kohtulahendid on tulu mõistet täpsustanud.

Riigikohtu halduskolleegium oma 17.12.2009 lahendis asjas nr 3-3-1-72-08 lisab tulu mõistet kommenteerides, et juhuslikku laadi sissetulekuid, mis ei ole tekkinud isiku tavapärase majandustegevuse tulemusena, ei ole õige lugeda tuluks ja tulumaksuga maksustada. Eeltoodud seisukohad on kujundanud ühtset õiguspraktikat.

TuMS § 2 defineerib maksumaksja mõiste. Maksumaksja ehk maksu subjekt on maksuõigussuhte kohustatud pool, ehk isik, kellel tekib maksukohustus teokoosseisu saabumisel (Lehis 2000: 35). Maksumaksja definitsioon on seotud tsiviilseadustiku üldosa seadusega (edaspidi TsÜS), kuna erinevast maksu objektist sõltuvalt on maksumaksjaks TsÜS-is defineeritud füüsiline isik või siis juriidiline isik (TsÜS § 7 lg 1-3). Maksumaksja mõistet täiendab veel maksukorralduse seadus (edaspidi MKS), mille kohaselt on eristatav maksumaksja, s.t. isik, kellel lasub maksukohustus ning maksu kinnipidaja, kellel lasub kohustus teise isiku poolt tasumisele kuuluv maksusumma kinni pidada ning selle määratud kontole tasuma (MKS § 6 lg 1).

Maksumäärasid, mis on toodud välja TuMS § 4-s, on alates TuMS vastuvõtmisest korduvalt muudetud. Hetkel kehtiv tulumaksumäär on 21%, mis alates 2015 a. (vastavalt Tulumaksuseaduse muutmise seadusele, 16.06.2011) asendub 20%-ga.

Tulumaksuseaduse 2. peatükk keskendub seaduses kasutatavate põhimõistete selgitamisele. Vastavalt MKS § 15 lõikes 1 sätestatule on Rahandusministeeriumil ja Maksu- ja Tolliametil õigus anda maksuseaduste selgitamiseks ning tutvustamiseks välja selgitusi ja juhendeid, mille eesmärk on tagada seaduste ühetaoline kohaldamine. Füüsilise isiku residentsuse määramiseks on Maksu-ja Tolliamet välja töötanud Füüsilise isiku residentsuse määramise juhendi, mis tugineb lisaks TuMS-ile ka TsÜS-ile. Elukoha määratlemisel lähtutakse TsÜS §-s 14-st, mis sätestab elukoha mõiste (TsÜS §-s 14 lg 1-4).

Resident on vastavalt TuMS-ile piiramatu maksukohustusega isik, kelle tulude maksustamisel kehtib nn. maailmatulu printsiip (isiku kõik Eestist ja välismaalt saadud tulud maksustatakse Eestis). Mitteresidenti, kes on piiratud maksukohustusega isik, maksustamisel kehtib nn. allikatulu printsiip (sissetulek kas tekib või selle allikas asub Eesti territooriumil). Residentide ning mitteresidentide maksustatavad tulud ning tulust tehtavad mahaarvamised on toodud TuMS §13-31. (Huberg *et al.* 2010: 81)

Püsivast tegevuskohast sõltub ettevõtte majandustegevuse maksustamine. Ka püsiva tegevuskoha mõistet on võrreldes TuMS esimese redaktsiooniga muudetud. Hetkel kehtivas seaduses on toodud üldmõiste “majandusüksus” seni kasutusel olnud erinevate tegevuskohtade näidisloetelu asemel (TuMS § 7 lg 1).

Seotud isikute vahelise tehingu hinda loetakse siirdehinnaks, mille erinevus tehingu turuväärtusest kuulub maksustamisele (TuMS § 8 lg 2). Seotud isiku defineerimisel on TuMS-is loend, mis oli kuni 2011 a. ammendav ning selle laiendav tõlgendamine polnud lubatud. Seotud isikud olid määratud formaalsete tunnuste abil, määratlemata õigusemõisteid (faktiline abikaasa, ühised huvid jne.) polnud kasutatud. (Lehis 2000: 116). Seadusemuudatusega muudeti alates 01.01.2011 loetelu lahtiseks, võimaldades paindlikumalt arvestada isikute vahelisi tegelikke majanduslikke sidemeid. Seotud isikute nimekirja on lisatud abikaasale lisaks ka elukaaslane. Probleemseks teeb seadusemuudatuse see, et on säilinud ka algne seotud isikute loetelu, mis annab võimaluse lugeda seotud isikuks ka neid isikuid, kelle vahel tegelikku majanduslikku seotust ei eksisteeri. (Huberg *et al.* 2011: 83) Samas on näiliku tehingu või variisiku kasutamise kahtluse korral maksuhalduril võimalik kohandada ka MKS § 84, mille abil on võimalik arvestada maksumaksja tegelikke majanduslikke sidemeid (Huberg *et al.* 2010: 83).

Madala maksumääraga territooriumi defineerib TuMS § 10. Antud mõiste on kasutusel mitmete erisätete rakendamisel, mille eesmärgiks on maksukohustuslase varjatud kasumi välja viimise ning ka muude maksupettuste tõkestamine. (Lehis 2000: 291) 01.01.2000 kehtima hakanud TuMS kohaselt oli madala maksumääraga territoorium välisriik või välisriigis asuv iseseisva maksujurisdiktsiooniga territoorium, mille äriühingute jaotatud kasumi maksustamist ei ole kehtestatud või kus sellise maksu suurus on väiksem kui 2/3 Eestis kehtivast tulumaksumäärast (TuMS § 10 lg 1). 31.05.2006 vastu võetud seadusemuudatusega, mis jõustus 01.01.2007, muutis muu hulgas madala maksumääraga territooriumi mõistet. Seni kehtinud 2/3 maksu suurus asendati 1/3 Eestis kehtivast tulumaksumäärast. (Lehis 2010: 21) Vastavalt TuMS §10 lg 3 sätestatule on Vabariigi Valitsus välja andnud nn. „valge nimekirja”, nimekirja territooriumidest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumiks, milles on hetkel 49 riiki. Tehingupartneri asukohariigi puudumisel nimekirjast tuleb maksumaksjal

lähtuda TuMS §10 lg 1-2 toodust ning tuvastada efektiivse maksumäära võrdlemise teel riigi võimalik madal maksumäär. (Huberg *et al.* 2011: 84) Samas on EMTA oma kodulehel avaldanud mitteametliku maksuvabade ja madala maksumääradega territooriumide nimekirja, mille näol ei ole tegemist õigusaktiga, vaid maksumaksjat abistava informatiivse materjaliga (Maksuvabad ja ...).

Residendist füüsilise isiku tulu nimekiri on püsinud üldjuhul muutumatuna, erandiks on elatise välja arvamine nimekirjast (TuMS §12 lg 7). Tululiikide täpsem kirjeldus on toodud TuMS § 13-20. Antud nimekiri ei ole ammendav, mis tähendab, et tulumaksuga on maksustatavad ka muud loetelust puuduvad tululiigid, mis vastavad oma majandusliku sisu poolest tulu mõistele. (Huberg *et al.* 2011: 89) Olulise muudatusena on 17.12.2003 vastu võetud Tulumaksuseaduse, sotsaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seadusega lisatud lg 3, mis arwab füüsilise isiku maksustatava tulu hulgast välja teise isiku kasuks tehtud dokumentaalselt tõendatud kulude hüvitised, samuti kohtu väljamõistetud varalise kahju hüvitised. Seadusemuudatuse eelnõus oli eraldi välja toodud olukord, kus töötaja soetab enda arvel mingi tööandja tegevuseks vajaliku kauba ning tööandja hüvitab talle vastava kulutuse. (Tulumaksu ja ... 2003)

Ka seda paragrahvi on pidanud seadusandja veelkord parandama lähtuvalt kohtupraktikast. Riigikohtu halduskolleegiumi lahend asjas nr 3-3-1-72-08 täpsustas tulu mõistet TuMS § 12 lg 3 kontekstis ning riigikogu poolt vastu võetud Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus 20.10.2010 muutis seni kasutusel olnud sõnastust, kaotades ära palju vaidlusi tekitanud tekstiosa “kohtu poolt välja mõistetud”. Seadusemuudatuse eelnõu toob põhjusena välja, et ka muudel (nt kohtuvälisel kokkuleppel põhinevatel) otsese varalise kahju hüvitamise juhtudel isiku vara ei suurene. (Huberg *et al.* 2010: 30)

TuMS § 13 kohaselt loetakse palgatuluks lisaks töösuhetest tulenevatele tasudele ka tsiviilõiguslike lepingute saadud tasud ja juriidilise isiku juhtorganite liikmete tasud juhul, kui töövõtja ei ole registreeritud füüsilisest isikust töövõtjana (Lehis 2009: 228). Üks isik võib saada tulu mitmel erineval lepingulisel alusel. Tulude liigitamisel ei lähtuta töösuhte lepingulisest iseloomust, vaid töö iseseisvuse astmest. Ettevõtluse põhitunnus on töötaja iseseisev ning omal riisikol tegutsemine. Vaidluste korral tulu

liigitamisel on maksuhalduril võimalik MKS § 84-st tulenevalt hinnata töötaja võimalikku töö jätkumist tööandja kontrolli ja juhtimise all ning kvalifitseerida ettevõtlustulu ümber palgatuluks. (Huberg *et al.* 2011: 90)

24. september 2003 algatati Tulumaksuseaduse ja sotsiaalmaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr. 132 SE I, mille paljude muudatusettepanekute seas oli ka ettepanek täiendada TuMS § 13 lõikega 1¹, milles TuMS §-s 41 nimetatud väljamaksete loeteluga ühtlustamiseks tuuakse eraldi välja töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel makstud töö- või teenustasud. Muudatuse järgselt reguleerib § 13 lõige 1 tööõiguse ja avaliku teenistuse regulatsioonide alusel makstavaid tasusid ning lõige 1¹ võlaõiguslikke töö- ja teenustasusid. (Tulumaksuseaduse ...,2003) Tulumaksuga mittemaksustatavate tasude ning väljamaksete nimekirja on korduvalt täiendatud erinevate punktidega, mis puudutavad nii avalikke teenistujaid, riigikogu liikmeid, kaitseväelasi ning isegi salajasele koostööle kaasatud isikuid (TuMS § 13 lg 3).

Ettevõtluse definitsioon on püsinud muutumatuna seaduse vastu võtmisest saati. Ettevõtluseks loetakse TuMS mõistes isiku iseseisvat majandus- või kutsetegevus, mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguline või teaduslik tegevus. (TuMS §14 lg 2)

Suurimad muudatused § 14 –s puudutavad FIE-de maksustamist. Riigikogu poolt 31.05 2006 vastu võetud Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediitiasutuste seaduse muutmise seadus sätestab muu hulgas FIE-de ettevõtlustulust lubatud mahaarvamisi, lubades ettevõtlustulust maha arvata ka enne füüsilisest isikust ettevõtja registreerimist tehtud ettevõtluse alustamiseks vajalikud kulud. (Tulu....31.05.2006) Sama seadusemuudatusega muudeti FIE-de sotsiaalmaksu mahaarvamine tekkepõhiseks, reguleeriti sotsiaalmaksu miinimum- ja maksimumkohustuse mahaarvamisega seonduvat ning lg 7 muudatusega võimaldati siirdehindade korrigeerimist ka FIE ja temaga seotud residendist juriidilise isiku vahel tehtud tehingu puhul. Sellega laiendati maksuhalduri võimalust hinnata ümber seotud isikute vahel tehtud tehingud, mis ei vasta turutingimustele. (Eelnõu 863 SE I)

TuMS § 15 sätestab vara võõrandamisest saadud kasu tulumaksuga maksustamist. Kasu mõistet ning selle arvestamist reguleerib eraldi TuMS § 37. Ilmselt tähtsaim muudatus antud paragrahvis viidi läbi 20.11.2008 riigikogus vastu võetud tulumaksuseaduse muutmise seadusega, millega likvideerimisjaotiste ja äriühingu omakapitali vähendamisel tehtud väljamaksete maksustamine viidi neid väljamakseid tegeva äriühingu tasemele (seni maksustati neid saaja tasemel) (Tulumaksu muutmise ... 352, 2008).

Antud muudatuse sisse viimise eel, 2008 a., toimus hulgaliselt aktsiakapitali vähendamisi. Aktsiakapitali vähendamiseks kasutati skeemi, kus ettevõtte sooritas oma aktsiate tagasiostu ning seejärel aktsiate tühistamise. Äriseadustiku § 284 lg 1 kehtestas kuni 2008 aprillini, et aktsiaselts peab võõrandama oma aktsiad või lõpetama oma aktsia tagatiseks võtmise ühe aasta jooksul omandamisest või tagatiseks võtmisest. Kui aktsiaid ei võõrandata või tagatiseks võtmist ei lõpetata nimetatud tähtaja jooksul, peab need tühistama ja aktsiakapitali vastavalt vähendama. Sama paragrahvi lõige 2 sätestas 1/10 piiri ületanud omaaktsiate võõrandamise tähtajaks kuus kuud. (Äriseadustik, 1995)

15. aprillist 2008. aastal tunnistati kehtetuks oma aktsiate võõrandamise nõue, välja arvatud juhtudel, mis on sätestatud ÄS § 284 lõigetes 2 ja 3. See muudatus lõi olukorra, kus aktsiate tühistamise ja aktsiakapitali vähendamise tähtaeg oli senise asemel kolm aastat ning see säte seadis kahtluse alla kiiremas korras aktsiakapitali vähendanud ettevõtete sellelaadsete tehingute majandusliku sisu.

Maksuhaldur on oma 2009 a. kontrollisuundades ka muu hulgas toonud esile aktsiakapitali vähendamisega seotud probleemi, kuna selle tegevuse eesmärgid polnud paljudel juhtudel selge. Äriseadustikus sätestatu põhjal sai järeldada, et reeglina on omaaktsiad omandatud teatud kindla majanduslikult põhjendatud eesmärgi saavutamiseks, mitte tühistamiseks. Aktsiakapitali vähendanud, oletatava maksuriskiga äriühingute puhul ei olnud maksuhalduri hinnangul selgelt tuvastatav aktsiakapitali vähendamise tegelik majanduslik põhjus ja sisu ning see andis võimaluse jõuda järeldusele, et aktsiakapitali vähendamise ettekäändel on tehtud väljamakseid jaotamata kasumi arvelt eelkõige kasumi jaotamisel tekkida võiva tulumaksu tasumise kohustuse vältimiseks. (Veermäe: 2009) Äripäev on toonud välja valiku 2008 a. aktsiakapitali

vähendanud ettevõtteid, kus markantseima näitena on toodud Soome liftitootjale Kone kuuluv Eesti tütarfirma Kandur, mille aktsiakapitali vähendati koguni 422,9 miljonilt 5 miljonile kroonile (Maksude optimeerijad... , 2009).

Füüsilisest isikuist maksumaksjaid puudutab enim § 15 lg 5 sätestatu, mis puudutab kinnisasja, ehitise või korteri kui vallasasja või elamuühistu osamaksu võõrandamisest saadud kasu. Põhimõtteline muudatus on aset leidnud maksuvabastuse osas, mis puudutab seaduses kasutuses olnud sõnastust alaline ja peamine elukoht. (TuMS, 1999) Seni kasutusel olnud sõnastus on tekitanud mitmeid vaidlusi kohtutes. Maksuhaldur on pidanud elukoha tuvastamiseks kasutama isegi tõendeid selle kohta, mitmes toas voodid jaapid asuvad ning maksumaksja pangaväljavõtteid, leidmaks maksumaksja poolt külastatavate toidupoodide ja kohvikute asukohtade põhjal peamist elukohta. (Tln RnK, 3-09-2707)

05.04.2010 algatatud TuMS muutmise seaduse eelnõu nr. 723 SE II toob senise korralduse puudusena välja, et vastavalt TsÜS § 14 sätestatule võib inimesel olla elukohti üheaegselt ka rohkem kui üks. Mitme elukoha puhul ei ole riigi seisukohast põhjendatud nende kõigi võõrandamisel maksuvabastuse võimaldamine. Maksuvabastuse esmane eesmärk on mitte piiramatult maksuvaba kinnisvaratulu tagamine vaid võimaldada isikul soetada võõrandatud eluaseme asemele uus samaväärne. Seetõttu seati lõikes 6 maksuvabastuse ulatusele piirang, mille kohaselt on maksuvabastust kasutades kahe aasta jooksul võimalik müüa üks elukoht; enamate tehingute korral on saadud kasu maksustatav. (Tulumaksu... 723, 2010)

Intresse ning tulu finantsvaralt reguleeriv TuMS § 17 on läbinud põhjaliku muudatuse. Alates 01. jaanuarist 2011 on eraisikustest investoritel võimalik võtta finantsinvesteeringuteks kasutusele investeerimiskonto. Rahandusministeerium toob oma 15.12.2010 koostatud investeerimiskonto juhendis eelisena endise korra ees välja võimalused finantsvaralt saadud tulu maksustamine edasi lükata tulevikku ning väärtpaberite võõrandamistehingust saadud raha täies ulatuses edasi investeerimise (Mis on... , 2010)

TuMS § 19 - § 21 sätestab erinevate väljamaksete nagu pensionid, toetused, stipendiumid, preemiad, hasartmänguvõidud, hüvitised ning kogumispensioniga seotu tulumaksuga maksustamise reeglid.

Residendist füüsilise isiku tulust tehtavad mahaarvamised on reguleeritud TuMS 4. peatükis. Muudatused põhinevad erinevate valimisliitude koalitsioonilepetel, näiteks võib tuua maksuvaba tulu määra suurenemine ning võimaluse arvata laste eest maha täiendavat maksuvaba tulu. Tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ning riigilõivuseaduse muutmise seaduse nr. 347 SE III eelnõus on märgitud, et paragrahvis 23¹ tehtavate muudatustega kaotatakse 2009. aastal ajutiselt võimalus arvata esimese lapse eest tulust maha täiendavat maksuvaba tulu. Seadus jõustus alates 01.01.2009 ning 2012 aastal on selline ajutine kord veel kehtiv. (Tulumaksu muutmise ... 347, 2008)

2010 aastal avaldati kehtiva tulumaksuseaduse mõju investeeringutele ja majandusarengule käsitletud uuringu lõppraport, mille tulemused näitavad, et Eesti ettevõtete maksukoormus on vähenenud. Ettevõtlus on palgatööst ja muudest tuluteenimise võimalustest eelistatum tegevus. Ettevõtjate seas läbi viidud küsitlus näitas, et aktiivselt kasutatakse ka mitmeid maksude optimeerimise variante nagu töötasu asendamine dividendidega, isikliku ja ettevõtte vara vahel piiride hägustamine ning palgatöö asemel teenuse osutamist tööandjale. (Ettevõtete jaotamata ... 2010: 148)

Tulu mõiste on keeruline ja nõuab pidevat korrigeerimist. Maksuseadustega kursis olemine eeldab maksumaksjalt pidevat enesetäiendamist ning Eesti oludes ka kohtupraktikaga kursis olemist, kuna alati pole Riigikohtu lahenditele tuginedes maksuseadusi muudetud. Maksumaksja seisukohast lähtudes oleks lihtsam saada kogu info ühest seadusest, selle asemel, et riigikohtulahenditest maksuseadusi puudutavaid kaasusi otsida ning nendest järeldusi teha.

1.3. Maksude optimeerimise olemus, põhimõisted ning levinuimad viisid Eestis.

Maksude planeerimine on majandustegevuse üks oluline osa, kuid selle edukas teostus eeldab põhjalikku kavandamist. Tuleb kaaluda prognoositavat kasu ning hinnata võimalikke riske.

Mikromajanduslik lähenemine maksuplaneerimisele on kõikehõlmav selles mõttes, et see vaatleb maksuplaneerimist äriplaneerimise kui terviku ühe komponendina ja ka vastupidi. Maksudega arvestamisel ei peaks ettevõtted mitte lihtsalt minimeerima maksukohustusi, vaid pigem taotlema laiemat eesmärgi saavutamist, vaadeldes makse samaväärselt muude äritegevuse kulude ja kasudega. (Lamb *et al.* 2005: 180)

Lubatu ja keelatu piiri arusaamad maksuõiguses on küllalt erinevad. Maksuõigus võimaldab maksumaksjal suurel määral seaduslikku maksude planeerimist (maksude säästmine, optimeerimine jne.). (Lehis 2009: 184) Maksumaksja valik maksustatava ja maksust vabastatud tehingute vahel võib põhineda erinevate asjaolude kogumi ning maksusüsteemi eesmärkide hindamise kaalutlusel. Kahe tehingu vahel valimisel ei ole maksukohustuslane kohustatud valima seda tehingut, mille puhul maksukohustus on suurem. (Grauberg 2008: 672) Maksude planeerimine peab mahtuma raamidesse, mida seadusloome teadliku kujundamise tulemusena riik aktsepteerib. Maksumaksjale ei ole põhjust ette heita soodsamat maksustamist ette nägeva normi kuritarvitamist, kui otsus on tehtud maksusüsteemi toetavate tehinguliste võimaluste kasuks. Seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist juhul, kui maksukohustuslase tehingu vorm ei ole moonutatud, vastab selle majanduslikule sisule ning järgitakse maksuseadusi. (Grauberg 2010: 210)

On olemas erinevaid seadusandlustesse sissekirjutatud põhimõtteid ehk doktriine, mis määravad tehingu majandusliku eesmärgi vajalikkust maksustamise põhimõtetele vastamiseks. Majandusliku lähenemise printsiip (*substance over form*) tuleneb anglosaksi õigusest ning seaduse kuritarvitamise printsiip (*abuse of law*) Lääne-Euroopa õigusruumist. (Lamb *et al.* 2005: 159) Eesti maksuõiguses on sõnastatud majandusliku lähenemise printsiip alates 01. juuli 2002, mil jõustusid MKS § 83 ja § 84. Vastavalt § 84 kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad

tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule, kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. (Maksukorralduse seadus, 2002)

Majandusliku lähenemise põhimõtte kohaselt ei tohi maksuõiguslik hinnang sõltuda formaalselt deklareeritust või tähistatust, mille tehingupooled valivad tsiviilõigusele tuginedes. Antud normi kohaldamisel tuleb uurida tehingu majanduslikku sisu ning teha kindlaks, kas tehingu tsiviilõiguslik vorm annab edasi poolte poolt soovitud majandusliku sisu. Maksunormide rakendamisel tuleb seetõttu anda maksumaksja poolt esitatule iseseisev maksuõiguslik hinnang. (Lopmann 2005: 491) Vahe lubatud ja lubamatu maksude planeerimise vahel sõltub just majandusliku eesmärgi testi edukast läbimisest. Tehingu vähene majanduslik sisu võib olla eelduseks, et pidada tehingut soodsamat maksustamist kuritarvitavaks. (Grauberg 2010: 209)

Käesolevas peatükis püüab töö autor leida ühiseid jooni rahvusvaheliselt tuntumate ning Eesti seadustest tulenevate maksude optimeerimisviiside vahel.

Maksude säästmist ning planeerimist on erinevalt tõlgendatud ning sõnastatud. Maksudest kõrvalehoidmise alla on liigitatud ka otsesele maksupettusele viitavad tegevused jättes tähelepanuta maksuseaduste seotuse teiste õigusaktidega. Käesoleva töö autor on tulenevalt Eestis kehtivale seadusandlusele eristanud kolm erinevat vormi : maksude vältimine, maksudest kõrvalehoidmine ning maksupettus. Alljärgnevalt on toodud näited nendest kolmest vormist ning põhimõtted nende eristamiseks.

Enam on tuntud väljend maksude vältimine (*tax avoidance*). Maksude vältimise mõistet on raske defineerida, kuid üldjuhul kasutatakse seda kirjeldamaks olukorda, kus maksumaksja valib tehingu vormi maksukohustuse vähendamise eesmärgil. Kuigi seadusega kooskõlas, on see tihti vastuolus seaduse mõtte ning eesmärgiga. (International Tax... : 4)

Maksude vältimisest on eri riikide erinevatest maksuseadustest lähtuvalt ka teistsugused tõlgendused. Enamlevinud maksude vältimise võimalustena on välja toodud tulu liigi muutust, tulu saaja muutust („ühel taskust teise“) ning tulu tekkimise aja muutust (Scholes *et al.* 2004 : 21).

Tululiigi muutmise teeb võimalikuks asjaolu, et enamikes riikides maksustatakse kapitalitulu soodsamalt kui tavapärast tulu (Scholes *et al.* 2004 : 21).

Ka Eestis on kapital maksustatud madalamalt kui tööjõud. Sellest lähtuvalt toome tululiigi muutusest näiteks olukorra, kus töötasu väljamakse on asendunud dividendide väljamaksega. Alljärgnev joonis 1. on loodud eeldusel, et tulumaksu kinnipidamisel pole arvestatud maksuvaba tulu määra, mis on 2012 a. 144 eurot kuus ning töötaja pole liitunud kogumispensioniga. Joonisel toodud arvutustes on töö autor tuginenud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel toodud näidetele residendist füüsilisele isikule tehtud väljamaksete maksustamisest ning 2011 a. maksumääradest. (Maksumäärad 2011)

PALGAFOND	10 000	10 000	DIVIDENDID
- sotsiaalmaks	-2 455,36		
- töötusmaks	-104,17		
<hr/>			
BRUTOPALK	7 440,48	10 000	DIVIDENDID
- töötusmaks	-208,33		
- tulumaks	-1 518,75	-2 100	- tulumaks
<hr/>			
NETOPALK	5 713,40	7 900	NETODIVIDEN

Joonis 1. Tulu liigi muutmine. Autori koostatud

Eesti kohtupraktikas on lahendatud dividendide palgast eristamise juhtumeid. Enim on tähelepanu saanud OÜ Wasp Project kohtuvaidlus maksuhalduriga, milles OÜ Wasp Project vaidlustas Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja Tollikeskuse 26.10.2007 otsuse.

Antud otsuses asus maksuhaldur seisukohale, et äriühingu poolt väljamakstud dividendide näol on tegemist töötasuga ning kohustas maksumaksjat tasuma väljamaksetelt sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmaksu ning kogumispensionimakseid. 04.03.2009 jõustunud kohtuotsuses leiab Tallinna Ringkonnakohus, et ettevõtjaid tuleb maksukohustuste osas kohelda võrdselt. Maksuhalduril on MKS § 84 majandusliku tõlgendamise põhimõtte alusel võimalik maksustada dividendi kas juhatuse liikme tasu või palgana. Samas tühistati maksuhalduri otsus ebaselguse tõttu, kuna kohus ei nõustunud metoodikaga, mille alusel maksuhaldur tegi maksuotsuse. (Tln RnKo 3-08-364)

Sellega viitas kohus selgelt maksusüsteemi ebapiisavale regulatsioonile antud küsimuses. Maksuhalduri ja seadusandja poolt meetodi välja töötamine looks eeldused ebavõrdse kohtlemise vältimiseks. Maksumaksjal peab olema võimalik eelnevalt hinnata oma potentsiaalset maksukohustust.

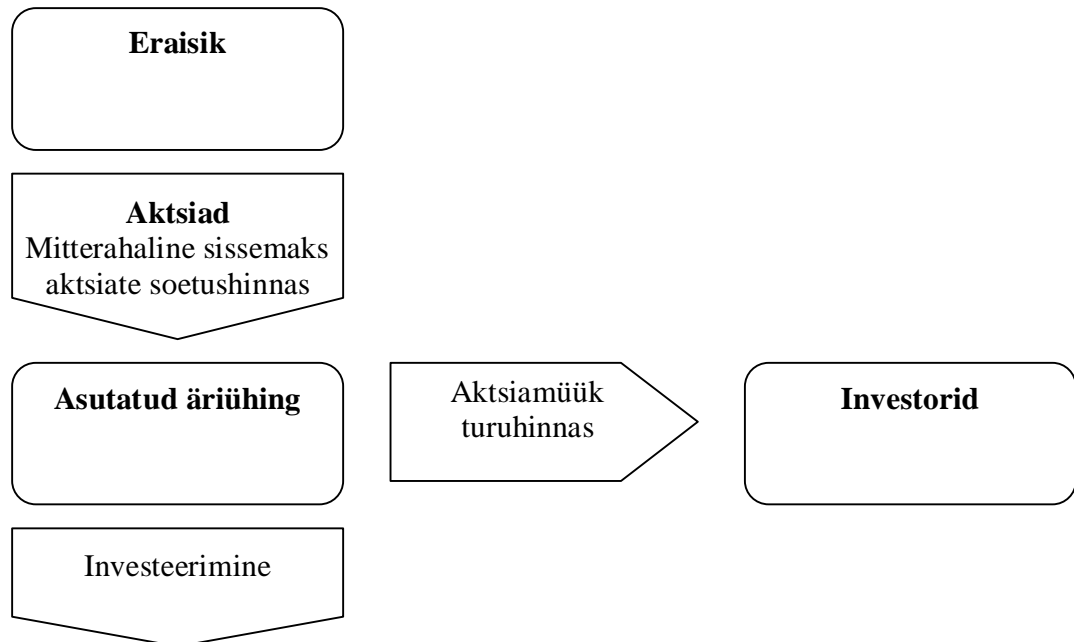
2009 a. töötas maksuhaldur välja dividendide ja palga eristamise juhendi, mille kohta avaldas arvamuse IFA (*International Fiscal Association*) Eesti töögrupp. Töögrupp tunnistas arvamuses juhendi välja töötamise vajalikkust, takistamaks konkurentsieelise loomist palga ja tulu maksustamise erisust kuritarvitavatele maksumaksjatele. Samas on leitud, et antud kujul on juhend puudulik ning on tehtud ettepanek arutada koostöös Rahandusministeeriumiga sotsiaalmaksuga seonduva ülevaatamiseks kapitali- ning tööjõumaksu maksustamise erisuste vähendamiseks. (Maksu- ja Tolliameti poolt... 2009)

Järgmise levinud optimeerimisviisina toome välja tulu saaja muutmise skeemi.

Juhul, kui muud tingimused on võrdsed, eelistavad kõrgema maksuga rühma kuuluvad maksumaksjad saada tulu mitte läbi oma isikliku arve, kuid pigem läbi oma maksuvaba pensionifondi. Samuti on isiklikult saadud sissetulekule eelistatud teenida tulu madala maksumääraga ettevõtte kaudu, mis võib olla registreeritud ka madala maksumääraga territooriumil. (Scholes *et al.* 2004 : 23)

Tulu saaja muutmise teooria näiteks Eestis toome Sylvesteri aktsiate müügi juhtumi. 2002 a. ostis Soome-Rootsi kontsern Stora-Enso Eesti ettevõtte Sylvester. Suurem osa

Sylvesteri eraisikutest suuraktsionäridest moodustasid aktsiate müügi vahelüliks äriühingud, mis võimaldas aktsiate müügist laekuva tulu reinvesteerida maksukohustuse tekkimiseta uuesti majandustegevusse.



Joonis 2. Tulu saaja muutmine. Autori koostatud

Joonisel 2. kujutatud skeemi puhul on aktsiate müügist laekuva tulu saajaks asutatud äriühing, mitte eraisik. Vastavalt alates 01.01.2000 a. kehtima hakanud TuMS-le on äriühingu kasumi maksustamine lükkunud edasi selle jaotamise hetkele. Juhul, kui eraisik oleks müünud aktsiad turuhinnaga otse investoritele, oleks sellega kaasnenud vastavalt TuMS § 15 sätestatule tulumaksukohustus väärtpaberi müügist saadud tulult, mis TuMS § 37 mõistes on müüdud vara soetamismaksumuse ja müügihinna vahe (TuMS, 1999)

Riigikohtu Halduskollegiumi otsus 17.06.2009 andis lõpliku hinnangu aastaid kestnud maksuvaidlusele, mille kohaselt oli maksuhalduri arvates tegemist maksudest kõrvalehoidmisega. Riigikohus väljendas seisukohta, et tõlgendus, et äriühingu poolt saadud tulu osas tekib füüsilisest isikust aktsionärile või osanikule maksustatav tulu ainuüksi seetõttu, et tal on ühingu tegevuse üle piisav kontroll, on väär. Maksuhaldur ei

tõendanud eraisikutest aktsionäride tulu saamine TuMS § 15 mõttes. (RKHKm 3-3-1-72-08)

Scholes on antud teoorias lähtunud tulu (*income*) tekkimisel lähtuvast optimeerimise võimalusest. Siia teooriale saab töö autori hinnangul lisada ka müügitulu (*net sales*) saaja muutmine.

Näitena saab tuua olukorra, kus Eesti käibemaksuseaduse §15 lg 6 võimaldas kuni 2007 aastani 5% käibemaksumäära rakendada teiste hulgas ka eraetendusasustustel tingimusel, et riigi-, valla- või linnaeelarvest või Eesti Kultuurkapitalilt saadavad vahendid moodustavad etenduse või kontserdi korraldaja kalendriaasta eelarvetulust vähemalt 10 protsenti (Käibemaksuseadus, 2003). See lõi olukorra, kus käibemaksukohuslasest kontserdikorraldajal oli võimalus teha koostööd alandatud maksumääraga ettevõttega, olles ise kontserdikorralduses vaid produtseerija rollis alltöövõtja. Piletimüügi korraldaja ning sellest tekkiva müügitulu saaja oli madalama käibemaksumääraga ettevõtte.

PILETIMÜÜK	10 000		
Käibemaks 18%	1525,42	476,19	Käibemaks 5%
<hr/>			
MÜÜGITULU	8 474,58	9 523,81	MÜÜGITULU

Joonis 3. Müügitulu saaja muutmine. Autori koostatud

Joonisel 3. toodud olukorras on asendunud võrdluseks toodud 18% ja 5% käibemaksumääraga müügitulu saajad. Eeltoodud skeemiga oli võimalik sama suure piletimüügi korral saavutada oluliselt suurem müügitulu. Seaduseparandus 2007 a. muutis selle olukorra, kehtestades kõigile kontserdikorraldajatele ühtse käibemaksumäära.

Kui maksumäärad on püsivad või siis aja jooksul langevad, eelistavad maksumaksjad viivitada tulu tekkimisega kuni ajani, mil see on vähem maksustatud. Samuti on eelistatav maksude tasumise edasi lükkamine juhul, kui maksukohustuselt intresse ei teki. Ajas kasvava maksumäära puhul tasub maksumaksjal tulu tekkimise aja hetke tuua ettepoole. (Scholes *et al.* 2004 : 23)

Tulumaksuseaduse § 4 sätestab kehtivad tulumaksumäärad. Hetkel kehtiva redaktsiooni kohaselt on see 21 %, mis asendub alates 2015 20% määraga. See annab ka Eesti ettevõtetele võimaluse tulu tekkimise aja muutmisega makse vältida, viivitades dividendide väljamaksmisega sobivama hetkeni (vastavalt Tulumaksuseadusele peetakse tulumaks kinni väljamakse tegemisel). (TuMS, 1999)

Teiseks maksude vältimise võimaluseks tulu tekkimise aja muutmisega on Eestis kaubavahetusel impordimaksude ajatamine, mille võimalust pakuvad ka mitmed logistikafirmad. Täiesti seaduslike maksude vältimise skeemidena tuuakse välja mitmeid võimalusi tolliladustamise ning kaupade töötlemisega seonduva seadusandluse ära kasutamiseks. Kasutatakse nn. seestöötlemise ning tollikontrolli all töötlemise protseduure, tähtajapikenduse saavutamist tollimaksude tasumisel ning võimalust tollilaost osade kaupa importida.

Legaalse maksuplaneerimisega on tegemist vaid juhul, kui maksumaksja valitud tehingu vorm vastab selle majandustegevuse toimingu tegelikule sisule. Ebaõige tehingu vormi valimisel soovib maksumaksja oma tegevust kohandada nendele maksusätetele vastavaks, mis võimaldavad soodsamat maksustamist. Selline tegevus ei kvalifitseeru kriminaalkorras karistatavaks tegevuseks. (Grauberg 2008: 664) Erinevates käsitlustes on nimetatud sellist tegevust kas maksunormidest kõrvalehoidmiseks (Lopman), maksudest põikumiseks (Vaabel) või siis maksudest kõrvalehoidmiseks. Käesolevas töös on kasutusel mõiste maksudest kõrvalehoidmine.

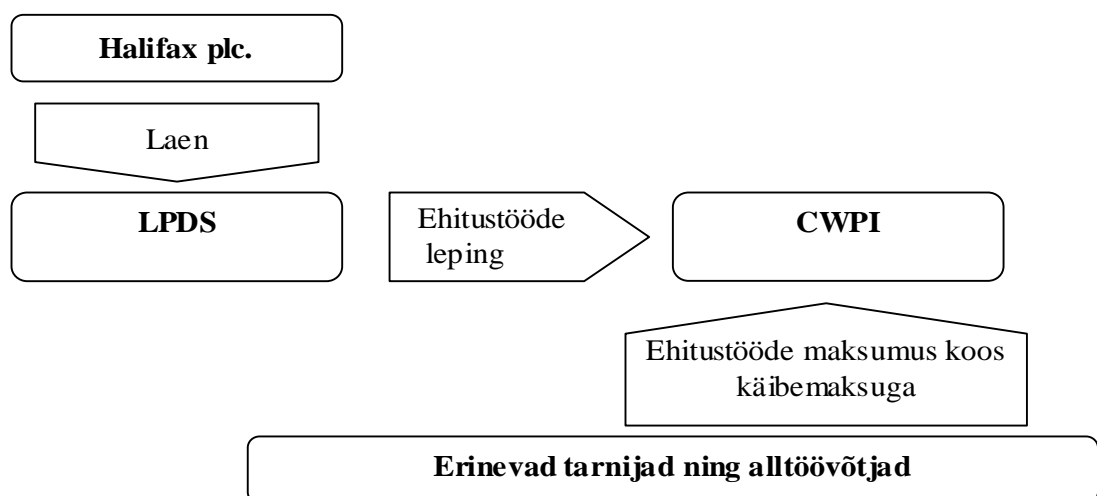
Mõistet maksudest kõrvalehoidmine (*tax evasion*) kasutatakse kirjeldamaks olukorda, kus maksukohustust on püütud peita või ignoreeritakse. Maksumaksja tasub vähem makse kui seaduses ette nähtud, varjates sissetulekut või informatsiooni maksuhalduri eest. (International Tax... : 16) Kõrvalehoidmist tuleb eristada vältimisest, mis on majandusliku tegevuse reorganiseerimine madalamaks maksukohustuseks. Tegelikult

ei ole erinevus nii selgelt piiritletud, kuna vältimisskeemid vajavad sageli kohtulikku hinnangut legaalsuse suhtes. (Hindriks, Myles 2006: 514)

Maksudest kõrvalehoidmise korral hoiab maksumaksja küll tahtlikult maksude tasumisest kõrvale, kuid samas on ta veendunud, et tema poolt valitud maksuplaneerimise viis on seaduslik. Maksumaksja usub oma õiguskuulekat käitumist, ta ei esita valeandmeid, ei võltsi dokumente ning tunnistab ausalt oma tegu. (Lehis 2009: 185) Samas on õigusvastane, kui makse välditakse selliselt, et maksuseadust ei saa tehingu vormi tõttu kasutada, kuigi maksumaksja tegelik käitumine vastab maksuseaduses sätestatud asjaoludele. Erinevalt maksukuriteo defineerimisest, on paljudel riikidel, sh. Eestil raskusi maksude planeerimise ja vältimise eristamisel. Arvesse tuleb võtta seda, et maksukohustuslane on oma õigussuhte kujundamisel vaba ning võib majandustegevuse kujundamisel lähtuda maksustamise aspektidest. (Grauberg 2008: 665)

Maksudest kõrvalehoidmine eeldab õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist, mille abil ei hoiduta kõrvale maksunormi eesmärgist, küll aga maksunormi sõnastuse realiseerimisest (Lopman 2005: 496).

Maksudest kõrvalehoidmise näitena toome Halifax plc. juhtumi. Antud lahendiga kinnistus Euroopa Kohtu maksualaste kohtuasjade praktikas ühenduse õiguse tõlgendamist reguleeriva õiguse kuritarvitamise põhimõte (Grauberg 2008: 667).



Joonis 4. Maksudest kõrvalehoidmine. Halifaxi juhtum. Autori koostatud

Joonisel 4. kujutatud skeemi eesmärgiks oli saada Halifax plc käibemaksukohuslastest tütarettevõtete LPDS (Leeds Permanent Development Services Ltd) ja CWPI (County Wide Property Investments) tehtavate tehingute kaudu tagasi sisendkäibemaks kogu teostatud ehitustööde eest. Halifax plc-l kui krediidasutusel oleks endal olnud võimalus küsida tagasi sisendkäibemaksu vähem kui 5% ulatuses teostatud tööde maksumusest. (Euroopa... , C-255/02) Skeemi läbiviimiseks laenas Halifax plc. tütarettevõttele LPDS krundi omandamiseks ning ehitustöödeks vajaliku summa, see aga omakorda sõlmis ehitustööde teostamiseks lepingu CWPI-ga, mis samuti oli Halifax plc. tütarettevõtte. Saadud laenu eest tasus LPDS CWPI-le ettemaksu ehitustööde eest, mis formaalselt andis võimaluse 6,7 miljoni Inglise naela suuruse käibemaksutagastuse taotlemiseks. (Grauberg 2008: 667)

Menetluse käigus tuvastati, et Halifax plc oli tehingute eestvedaja, rahastas tehinguid intressivabalt ning omas sõltumatute ehitusettevõtjatega tagatise vormis otseseid lepingulisi sidemeid. Samuti jäi Halifax plc nende kruntide valdajaks nii, et ehitustöödest saadav tulu tuli otse temale samal ajal kui LPDS-l ja CWPI-l puudusid märkimisväärsed omandiga seotud õigused. Need asjaolud viisid järelduseni, et Halifax plc oli teenuste tegelik adressaat ning kahe tütarettevõtte kõnealustes tehingutes osalemise ainus eesmärk oli käibemaksu tasumise vältimine. (Euroopa..., C-255/02) Euroopa Kohus leidis, et tegemist oli kunstlike tehingutega maksutagastuse saavutamise eesmärgil.

2005 a. novembris ilmus Eesti Päevalehes artikkel, mis väitis, et Lilleküla jalgpallistaadioni enamusosalus kuulub riigile, kuid käibemaksu ehitamiselt maksab ja saab tagasi hoopis jalgpalliklubi Flora. Ainus antud juhtumile antud õiguslik hinnang on artiklis mainitud Maksuameti tollase juriidilise osakonna juhataja Maret Amburi kommentaar, et vastavalt käibemaksuseadusele on hoonete ja rajatiste ehitamise- ning ekspluatatsioonikuludelt tasumisele kuuluvat käibemaksu võimalik sisendkäibemaksuna maha arvata ka isikul, kelle omanduses pole kinnistu, millel hoone või rajatis asub. (Kivine , 2005)

Maksudest kõrvalehiilimise näitena võib välja tuua ka kulude üleshindamist ning tulude väiksemana näitamist. Selleks on erinevaid võimalusi, alates erinevate kuluartiklite hankimisest kuni varade ümberhindluseni ning amortisatsioonimäärade muutmiseni.

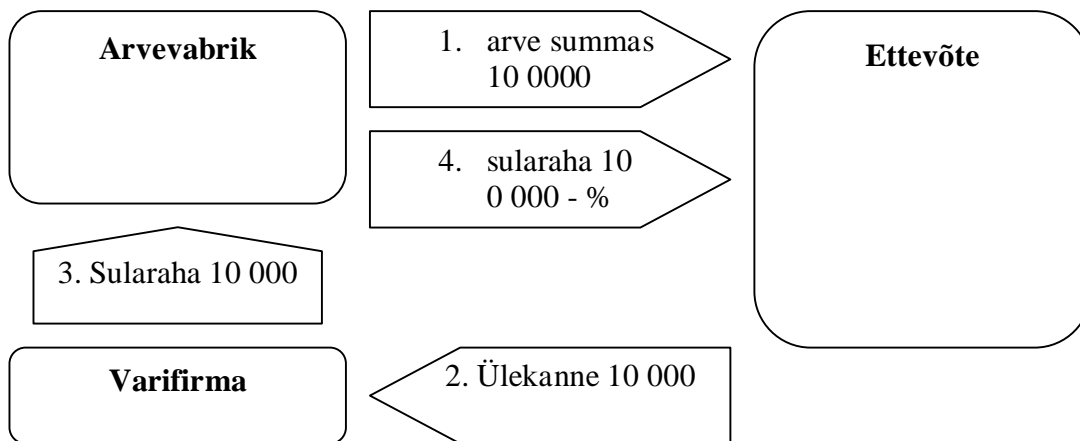
Maksude vältimine võib võtta ka erinevaid teenuste vahetamise vorme, kus eri alade spetsialistid osutavad üksteisele teenuseid, seda rahas arveldamata (Hillmann 2003: 517) Seoses 2000 a. kehtima hakanud tulumaksuseaduses tehtud muudatustega tulumaksu viimisest seni kehtinud ettevõtte tulult dividendi väljamakse maksustamisele, pole antud vormid Eestis enam levinud.

Maksupettuse (tax fraud) all mõistetakse tahtlikku maksudest kõrvalehoidmist, mille käigus esitatakse valedeklaratsioone ning võltsitakse dokumente (International Tax... : 20).

Maksupettuse puhul on tegemist karistatava teoga. Maksupettuseks loetakse tahtlikku maksude väärarvutust – maksude varjamist, maksude tasumisest kõrvalehoidmine jne. (Lehis 2009: 185) Ettevaatamatu maksude väärarvutus on karistatav väärteona vastavalt MKS 153. Maksupettus on Karistusseadustiku § 389 järgi sõnastatud kui maksuhaldurile andmete esitamata jätmine või valeandmete esitamine maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil või kinnipidamiskohustuse rikkumine, kui sellega jäi maksudena laekumata, tagastati, tasaarvestati või hüvitati alusetult suurele kahjule vastav summa või enam, ning on karistatav rahalise karistuse või kuni kolme aastase vangistusega. Karistusseadustiku § 255 muutmisega 2007 a. on tekkinud olukord, kus kolme või enama inimese koostöös maksukuriteo korda saatmisel on karistuseks kolme- kuni kahe aasta vangistus ning on võimalik ka kohaldada laiendatud konfiskeerimist (Karistusseadustik, 2001).

Karistusseadustik jätab täpsustamata, mis periood valeandmete esitamisel arvesse võetakse, millal on tegemist jätkuva süüteoga. See omakorda on põhjustanud kohtuvaidlusi. Nii on Riigikohtu Kriminaalkolleeegium oma 22. oktoober 2007 otsuses asunud seisukohale, et olukorras, kus pole tuvastatav, millal ja millistel asjaoludel väidetavalt deklareerimata jäetud tulu tekkis, puudub võimalus hinnata, kas selle tulu deklareerimata jätmine on käsitatav jätkuva teona või mitte (RK KrK, 3-1-1-57-07). Antud otsus seab maksuhaldurile lisakohustuse tõendada maksumaksja tahtlust jätkuva kuriteona.

Levinumaks arvevabriku skeemiks on fiktiivsete arvete alusel käibemaksukohustuse vähendamine ning ettevõttest varjatult kasumi välja viimine, seda ka töötajate ümbrikupalkade maksmiseks. Arvevabriku lihtsustatud skeem oleks alljärgnev:



Joonis 5. Arvevabriku skeem. Autori koostatud

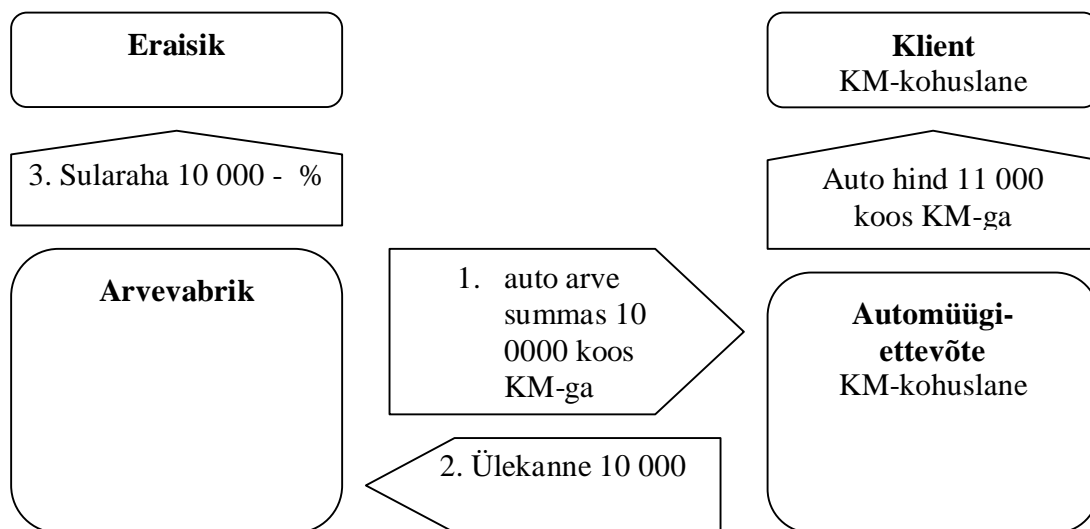
Arvevabrikute „teenustasud“ sularaha tagasitoimetamise eest varieeruvad 2-4% ülekantavast summast. Töötajatele ümbrikupalkade maksmise korral on võrdluses joonises 1. tooduga oluline vahe töötaja poolt kätte saadava summade vahel.

Tihti otsustab ettevõtte maksupettuse kasuks tingituna suurest hinnakonkurentsist turul, jättes analüüsimata sellega kaasnevad riskid.

Riigikohtu halduskolleeegiumi praktikast tuleneb, et sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamise taotlemine võib olla alusetu eeskätt näiteks juhtudel, kui tehingu poolte vahel esineb pettusele viitav seos; kui ostja ei näita üles äris nõutavat või tavapärasest hoolsust, arvestades kaupade või teenuse iseärasusi, eriti juhul, kui väljapoole maksuõigust jääv seadus paneb tehingu poolele täiendavaid kohustusi ostu-müügi vormistamiseks või müüja isikusamasuse kontrollimiseks; kui ostja ei teadnud ega pidanudki teadma, et müüja pole tegelik müüja ning see asjaolu ei võinud selguda ka ostja poolt äris nõutava ja tavapärase hoolsusega käitudes; kui on tõendatud kaebaja osavõtt maksupettusest, kaebaja hooletusest tingitud pahauskus või muud asjaolud, mis annavad alust järeldada, et arvetel märgitud käivet faktiliselt ei toimunud. Samuti on kolleeegium märkinud, et ainuüksi arvete nõuetekohasus ei välista tehingute mittetoimumist (RK HK, 3-3-1-32-09)

On ka olukordi, kus arvevabrikuga tehtud tehingu objektiks on reaalne kaup ning tehing tehakse kauba soetamisel käibemaksu tagastuse kasutamiseks.

Näiteks toome olukorra, kus automüügiga tegelev ettevõtte müüb eraisiku poolt imporditud sõidukit, mille soovib osta käibemaksukohuslasest ettevõtte. Ostja soovil on auto soetushind koos käibemaksuga, milleks automüügiettevõtte kasutab arvevabrikut.



Joonis 6. Arvevabriku skeem kauba liikumisega. Autori koostatud

Joonisel 6. toodud tehinguga võtab automüügiettevõtte riski nii sisendkäibemaksu deklareerides, kui ka raha üle kandmisel arve esitanud firmale. Nimelt sätestab TuMS § 51, et residendist äriühing maksab tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt. See säte koos Riigikohtu Halduskolleeegiumi seisukohtadega, et tulumaksuarvestuses peab kuludokument võimaldama tuvastada majandustehingu toimumise näidatud poolte vahel võimaldavad maksuhalduril määrata joonisel 6. näiteks toodud tehingu asjaolude põhjal automüügiettevõttele tulumaksukohustuse välja makstud summalt. Tulumaksu kohustuse tekkimise tingib asjaolu, et väljamakseid on tehtud seoses selliste väidetavate majandustehingutega, mille toimumine kuludokumentidel näidatud müüjaga ei ole leidnud kinnitust. (RK HK, 3-3-1-50-03). Antud skeemis osalemine võib tuua kaasa olukorra, kus automüügiettevõtte on ära maksnud 10 000 eurot realselt eksisteeriva kauba (sõiduk) eest ning samas tekib tal maksukohustus summas 3 767 eurot (1667

eurot käibemaks ning 2100 eurot erisoodustuse tulumaks ettevõtlusega mitteseotud kuludelt).

Ka Euroopa Liidu ühendusesisesele käibele rakendatav pöördkäibemaksustamise põhimõte on andnud võimaluse laiematele maksupettustele, seda nii ühendusesisesel käibe tekkimise kui ka soetamise seisukohast.

Eesti maksuseadused võimaldavad mitmeid erinevaid viise maksude optimeerimiseks. Sageli selgub alles Riigikohtus, kas tegemist on maksude vältimise, nendest kõrvalehoidmise või hoopis kuritarvitusega.

„Maksundust on oluline tunda, kuid raske selgeks saada. Kurja juur peitub detailides.”
(Karayan *et al.* 2002)

2. TULUMAKSU OPTIMEERIMISSKEEMID EESTIS KOHTULAHENDITE PÕHJAL

2.1. Tulumaksu optimeerimine tulu liigi muutmisega

Käesoleva töö alapeatükk 1.2. selgitas lahti maksude optimeerimise olemuse ning selle võimaluse tululiigi muutmise abil. Näiteks on toodud töötasu asendamine dividendidega, mis on tuntuimaks viisiks.

Samuti on maksuhalduri tähelepanu all olukorrad, kus ettevõtte juhtorgani liikmete või nendega seotud isikute osalusega firmadele makstakse välja tasusid kas juhtimis- või konsultatsiooniteenuse nime all. Antud olukorra puhul võib olla eesmärgiks sotsiaalmaksu ja töötuskindlustusetasumise vältimine. Tulumaksukohustus tekiks arve esitanud ettevõttest dividendide väljamaksmise hetkest. Samas on võimalik ka saadud tulu investeerida maksuvabalt kas finantsinstrumentidesse või ettevõtte tegevuse laiendamisse. Maksuhalduril on sellise tegevuse hindamiseks võimalik kohaldada MKS § 84 ning hinnata iga konkreetse tehingu vormi vastavust tegelikule majanduslikule sisule. Juhul kui maksuhaldur asub seisukohale, et tegemist on siiski töötasu väljamaksmisega, on võimalik maksumaksjale määrata tasumiseks tulumaks tehtud väljamaksetelt vastavalt TuMS § 13 lg 2, mis seab tulumaksuga maksustamise kohustuse kõikidele rahalistele tasudele, mis on makstud juriidiline isik juhtimis- või kontrollorgani liikmele oma ametiülesannete täitmise eest. (TuMS,1999).

Vastavalt TuMS § 8 lg 9 on seotud isikuks juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige, juhtimis- või kontrollorgani liikme abikaasa või otsejoones sugulane, mis omakorda loob maksuhaldurile võimaluse tegelikke majanduslikke huvisid arvestades lugeda ülalnimetatud teenuse hind siirdehinnaks ning maksustada TuMS § 14, 50 või 53 alusel. (TuMS, 1999)

Risk maksumaksjale võib ka peituda TuMS § 51 rakendamises, mille kohaselt maksab residendist äriühing tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt. (TuMS, 1999) Maksuhaldur võib asuda seisukohale, et vastavalt arvele näidatud teenust ei ole osutatud ning väljamakse summa maksustada tulumaksuga. Sama kehtib ka olukorras, kus maksuhaldur leiab, et osutatud teenus ei ole ettevõtlusega otseselt seotud.

Võimalust valida töösuhte vorm on kasutatud ka alljärgnevas maksude optimeerimise skeemis.

Eesti Post on 100% riigi osalusega ettevõtte, mille põhitegevuseks on posti-, logistika- ja infologistikateenuste osutamine (AS Eesti Post...). Viimati esitatud, 2010 a. majandusaasta aruande kohaselt on AS Eesti Post keskmine töötajate arv 2731. Just töötajatele makstavatelt töötasudelt maksude optimeerimine viis käesoleva maksuvaidluseni.

Vastavalt Äriseadustikus sätestatule on üheks ettevõtluse vormiks füüsilisest isikust ettevõtja, milleks võib olla iga füüsiline isik, seades vaid kohustuseks ettevõtja tegevuseelse avalduse esitamise äriregistrisse. Sama seaduse § 77 näeb ette, et füüsilisest isikust ettevõtja korraldab oma raamatupidamise lähtuvalt raamatupidamise seadusest ning vastavalt § 78-le vastutab füüsilisest isikust ettevõtja oma kohustuste eest kogu oma varaga. (Äriseadustik, 1995). Aastatel 1997 – 2005 korraldas AS Eesti Post oma kojukande ümber, minnes üle järk-järgult motoriseeritud postikandele, kasutades selleks seniste töölepingu alusel töötajate asemel FIE-de teenuseid.

Erinevalt osaühingust võib füüsilisest isikust ettevõtja pidada oma raamatupidamist kassapõhiselt ning peab lähtuma Eesti hea raamatupidamistava nõuetest, mis reguleerivad kassapõhist raamatupidamist (Raamatupidamise seadus, 2002) Äriregistrisse kantud füüsilisest isikust ettevõtja võib teha oma ettevõtlustulust 6. peatükis lubatud mahaarvamisi. Ettevõtlustulust võib FIE maha arvata kõik maksustamisperioodi jooksul tehtud dokumentaalselt tõendatud ettevõtlusega seotud kulud. Füüsilisest isikust ettevõtja maksustamisperioodi ettevõtlustulust tehakse ettevõtlusega seotud mahaarvamised ning saadud summa jagatakse enne maksumääraga korrumist 1,33-ga. Tasutud või kinni peetud tulumaks võetakse arvesse sellel maksustamisperioodil, millal maks tasuti või kinni peeti. (TuMS, 1999) See võimaldas

kanda kuludesse tulumaksuvabalt autodega seotud kõikvõimalikud kulud, samuti muude töövahendite soetamisega seotud kulud.

AS Eesti Post juhatuse liikme Peeter Raudsepa sõnul lähtus ettevõtte juhatus antud otsuse tegemisel kuluefektiivsusest, kvaliteedist ning kasumlikkusest. (Ojakivi 2007)

Alljärgnevalt toome tabeli, kus on välja toodud AS Eesti Post senised kulud tööjõule võrreldes FIE-dele üleminekuga.

PALGAFOND	21 119	11 487	FIE KÄIVE
- sotsiaalmaks	-5 220	-5 018	- kulud
- töötusmaks	-791	-2 134	- sotsiaalmaks
BRUTOPALK	15 818	4 334	BRUTOPALK
- töötusmaks	-158		
- pensionisammas	-315		
- tulumaks	-2001	- 752	-tulumaks
NETOPALK	13 344	3 581	NETOPALK

Joonis 7. Töölepinguga ja FIE vormis postiljonide tulude ning maksustamise võrdlus.
Autori koostatud. Allikas : Äripäev

Joonisel 7. toodud arvutused on tehtud eeldusel, et AS Eesti Postis seni jalgsi ja rattakandel töötanud 4,5 inimese asemel sai ettevõtte motoriseeritud kande puhul minna üle ühe inimese teenustele, s.t. on võrreldud sama töötulemuse juures senise 4,5 inimese palgafondi uue süsteemi järgi kehtiva ühe inimese teenustasuga. Kui seni oli ühe inimese netotöötasu 2 965 krooni, siis uue süsteemi järgi oleks pidanud arvestuslikult olema ühe FIE keskmine kuu netosissetulek 3 581 krooni. Kui võrrelda maksude erinevust, siis sama töötulemuse juures oli vana korra järgi vaja maksudeks tasuda igakuiselt 8 485 krooni võrreldes uue süsteemi kohaldamisel 2 886 krooni. Kõik eelnev

oli eeldusel, et üks motokandega FIE-st postiljon teeb ära senise keskmiselt 4,5 jalgsi kandva töölepinguga postiljoni töö.

Käesolevaga on vaadeldud kohtuvaidlusi AS Eesti Post kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse (edaspidi ka Põhja MTK) 10.10.2007 maksuotsuse tühistamises.

Põhja MTK tegi AS-le Eesti Post seoses FIE-dele väljamaksete tegemisega 10.10.2007 maksuotsuse nr 12-5/623, milles määras ettevõttele täiendavalt tasumiseks tulumaksu 2 817 937 krooni, sotsiaalmaksu 3 970 346 krooni, töötuskindlustusmakset 174 599 krooni ja kogumispensionide makset 113 510 krooni, kokku 7 076 392 krooni. AS Eesti Post esitas Tallinna halduskohtule 15.11.2007 kaebuse maksuhalduri maksuotsuse tühistamiseks. (Tln HK 3-07-2334)

Oma kaebuses leiab AS Eesti Post, et antud juhul ei olnud maksuhaldur selgitanud, millisele alusele tuginedes on antud AS Eesti Post poolt sõlmitud lepingutele teistsugune õigusliku hinnang, kui seda on mõistnud tehingu sõlminud pooled. Samuti leiti, et konkreetsel juhul oli maksuhaldur sekkunud pooltevahelistesse suhetesse ning ei olnud seejuures tähelepanu pööranud mitte tehingu majandusliku sisu hindamisele, vaid võtnud enesele õiguse muuta tehingute õiguslikku kvalifikatsiooni. (Tln HK 3-07-2334)

Eesti Post viitab Euroopa Kohtu (suurkoda) Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd *versus* Commissioners of Customs & Excise otsuses toodud seisukohale, et kuritarvituse tuvastamiseks on nõutav, et kõnealuste tehingute tulemuseks on maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga. Lisaks peab objektiivsetest asjaoludest järelduma, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine. (Euroopa... , C-255/02) Kaebuse esitaja seisukohtadest lähtuvalt antud olukorras selliseid aspekte ei esinenud, sellekohaseid argumente ei oldud arvestanud ning maksuhaldur oleks pidanud olema kohustatud võtma arvesse tehingute majanduslikke põhjendusi ja tagajärgi. (Tln HK 3-07-2334) Majandusliku eesmärgina on Eesti Post toonud esile esmajoones motoriseeritud kande ülemineku vajaduse.

Samas on antud maksuotsuses ning kohtuvaidluses jäänud tähelepanuta FIE-de sõidukite soetamisega seotud asjaolud. Nii kohtuotsuses väljatoodud vastustaja, s.t. maksuhalduri poolsetes selgitustes on põgusalt puudutatud autode liisimisega seonduvat. Ühe kolmandapoolse tunnistuses on väidetud, et Eesti Post käskis tal sunniviisiliselt ettevõtte kaudu liisida uus sõiduauto Citroen Berlingo. Liisimine toimus läbi AS-i Eesti Post, mis tagas ilma sissemaksuta liisinglepingu.

Eesti krediitiasutused ei anna reeglina ilma sissemaksuta liisingut, eriti veel tegevust alustavale ettevõtjale. Siit tuleneb võimalik erisoodustuse andmine AS Eesti Posti poolt käsunduslepinguga töötavate FIE-de kasuks.

Vastavalt AS Eesti Post 2005 a. konsolideeritud majandusaasta aruandele on ettevõttel alljärgnevad siduvad tulevikukohustused: lepingulised siduvad tulevikukohustused soetada põhivara 27 (31.12.2005) ja 2 (31.12.2004) ning lepingulised siduvad tulevikukohustused soetada immateriaalseid varasid 555 (31.12.2005) 35 (31.12.2004). Majandusaasta esitajad on jätnud täpsustamata ühikud, millega antud kohustused märgitud on. (AS Eesti Post 2005 a. ...) Samuti on lisades välja toomata, millest tulevikukohustustes kajastatav materiaalne põhivara koosneb.

AS Eesti Post poolt lähtudes puudus maksurisk sõidukite suhtes ka juhul, kui käsunduslepingud oleks tõlgendatud ümber töövõtulepinguteks, kuna ettevõtte esitas autode kasutamise kohta FIE-dele arved. Samas oleks suur maksukohustus tekkinud sellisel juhul füüsilistel isikutel, kes deklareerisid oma tegevust FIE-dena. TuMS § 48, mis reguleerib tulumaksu arvestust erisoodustustelt, sätestab lg. 4-s, et erisoodustus on rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast. Erisoodustus on muu hulgas ka sõiduki või muu tööandja vara tasuta või soodushinnaga kasutada andmine teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks. (TuMS, 1999)

MKS § 68 annab maksuhaldurile võimaluse kaasata oma algatusel või maksukohustustlase taotlusel menetlusse eksperdi. Eksperti nimi peab olema tehtud menetlusosalisele teatavaks enne eksperti kaasamist, välja arvatud juhul, kui on vajalik asja kiire menetlemine. (Maksukorralduse seadus, 2002). Rakendamata MKS § 84

sätestatut andis maksuhaldur hinnangu tööettevõtu- ning käsunduslepingutele, viidates maksuotsuses Tartu Ülikooli töö- ja sotsiaalhooldusõiguse dotsendi Merle Muda poolt 09.05.2006 antud eksperthinnangule, milles jõuti seisukohale, et antud juhul vastas leping töölepingu tingimustele. Kuivõrd M. Muda eksperthinnang oli antud 09.05.2006 ning revisjonikorraldus AS Eesti Post kontrollimiseks Maksu- ja Tolliameti poolt 25.09.2006, leidis AS Eesti Post kaebuse esitajana, et antud juhul oli menetlusnorme rikutud. (Tln HK 3-07-2334) Põhjuse antud seisukohale tugineda andis ka asjaolu, et MKS § 68 lg 3 sätestatu kohaselt peaks menetlusosalisel olema õigus eksperdile küsimusi esitada, kuid antud juhul ei olnud see võimalik.

Maksuhaldur on tuginenud oma järeldustes Riigikohtu poolt 14.06.2005 kohtuotsuses tsiviilasjas nr 3-2-1-3-05 väljendatud seisukohale, mille järgi tuleb selle üle otsustamisel, kas tegemist on töösuhtega, kaaluda eelkõige töötaja ja tööandja vahelist sõltuvussuhet, millisel määral on töötaja vaidlusaluses suhtes allutatud tööandjale ehk teisisõnu, milline on vaadeldavas suhtes töötaja iseseisvuse määr. Tallinna Halduskohtu hinnangul oli tegemist valetõlgendusega, kuna vastavalt Võlaõigusseaduse (edaspidi ka VÕS) § 29 sätestatule lähtutakse lepingu tõlgendamisel lepingupoolte ühisest tegelikust tahtest. Kui see tahe peaks erinema lepingus kasutatud sõnade üldlevinud tähendusest, on määrav lepingupoolte ühine tahe. (Võlaõigusseadus, 2001) Kohus asus seisukohale, et käsundus- ning töövõtulepingud on osapoolte poolt sõlmitud mõlema poole tahteavaldusena ning ei ole tõendeid, mis näitaksid, et pooled oleks sõlminud muu lepingu.

Asjaolu, et antud asjas ei kuulunud rakendamisele MKS § 84, selgitab maksuhaldur täiendavates selgitustes. Vastavalt MKS § 11 on maksuhaldur maksude tasumise õiguse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Samuti kogub maksuhaldur asja otsustamiseks vajalikke tõendeid ning ei ole maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel seotud ainult menetlusosalise esitatud taotluste ja tõenditega. (Maksukorralduse seadus, 2002) Maksuhalduri hinnangul oli asi lahendatav õigusnormide tõlgendamise ning asjaolude subsumeerimisega (Tln HK 3-07-2334). Subsumeerimine on õigusnormi rakendamise etapp, kus faktilised asjaolud allutatakse õigusnormi faktilisele koosseisule. Seega oli

tegelikuks vaidluse objektiks maksuhalduri võimalik sekkumine poolte tehingutesse väljaspool MKS § 84 rakendusala.

Tallinna Halduskohus on oma 03. aprilli 2008 otsuses välja toonud kaks olulist aspekti, mille alusel on otsus tehtud. Esimesena on toodud vaieldava maksusumma määramise õiguslik alus ja maksuhalduri õigus sekkuda pooltevahelistesse tehingutesse, sealjuures teha seda väljaspool MKS § 84 rakendusala. Kohus, kaalunud maksuhalduri tegevust antud juhtumi käsitlemises MKS § 10, § 11, § 83 ja § 84 lähtudes, jagas AS Eesti Post seisukohta ja nõustus kaebajaga, et majandusliku tõlgendamise põhimõttest lähtuvalt on maksuhalduril õigus maksumenetluse käigus poolte vahel tehtud tehingutele anda teistsuguse hinnangu ning määrata tasumisele kuuluva maksusumma lähtudes tehingu majanduslikest tagajärgedest, kuid selline sekkumine isikute omavahelistesse tehingutesse on piiratud just eelviidatud sätetega (Tln HK 3-07-2334).

TsÜs § 89 järgi on tühine näilik tehing, mille puhul pooled on kokku leppinud, et tehingu tegemisel tehtud tahteavaldustel ei ole avaldatud tahte vastavaid õiguslikke tagajärgi, sest pooled tahavad jätta mulje tehingu olemasolust või varjata tehingut, mida nad tegelikult teha tahavad. Kui näiliku tehinguga varjatakse teist tehingut, kohaldatakse varjatud tehingule selle tehingu kohta sätestatud. (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2002) Näiliku tehingu puhul puudub lepingupooltel tegelik tahe tehingut teha, tehing sooritatakse vaid õigusnäivuse tekitamiseks või siis muu tehingu varjamiseks. Eesmärk maksta vähem makse on üks tüüpilisemaks varjatava tehingu näiteks. (Varul, 2011: 42)

Kohus leidis, et maksuhaldurile ei ole antud mingit üldist järelevalveorgani funktsiooni, vaid tema ülesandeks on kontrollida MKS ja maksuseaduste täitmist ning võtta tarvitusele abinõud maksude tasumisest kõrvalehoidujate suhtes, sh vajadusel hinnata tehingute majanduslikku sisu. Õigeks peeti kaebaja väidet, et maksuhalduril puudub pädevus poolte vahel sõlmitud tehingute tsiviilõigusliku kvalifikatsiooni muutmiseks juhul, kui asjas ei ole tuvastatud maksukuritarvitust. Maksuhalduril on õigus lepinguid teisiti tõlgendada üksnes MKS § 83 ja 84 kohaldades, mis tähendab, et maksuhaldur ei saanud hakata ka vaidlusaluseid lepinguid õiguslikult ümber hindama. (Tln HK 3-07-2334)

Kohus nõustus AS Eesti Postiga ka selles, et isegi eeldades, et maksuhalduril oli pädevus neid lepinguid hinnata ja tõlgendada, tegi ta sellest analüüsist valed järeldused. Tuginetud on selles TsÜS-is ning VÕS-is toodule. Vastavalt TsÜs § 67 lg 1 on tehing toiming või omavahel seotud toimingute kogum, milles sisaldub kindla õigusliku tagajärje kaasatoomisele suunatud tahteavaldus. Sama seaduse § 71 loeb tahteavalduse, mis on kindlale isikule tehtud, tehtuks sellise sisuga, nagu see kätte saadi. (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2002)

Ka VÕS § 29 lg 1 järgi lähtutakse lepingu tõlgendamisel lepingupoolte ühisest tegelikust tahtest. Kui see tahe erineb lepingus kasutatud sõnade üldlevinud tähendusest, on määrav lepingupoolte ühine tahe. (Võlaõigusseadus, 2001) Antud juhul oli selge, et AS Eesti Post oli teavitanud kõiki isikuid juba enne käsunduslepingute sõlmimist asjaolust, et lepingu sõlmimisel tegutseb isik iseseisva ettevõtjana ning ei ole AS Eesti Post töötaja. Ka olid isikud, kes enne käsunduslepingute sõlmimist töötasid AS-s Eesti Post koosseisuliste töötajatena, koondatud seoses senise tegevuse ning töö ümberkorraldamisega ning neile maksti koondamistasu TLS-s ettenähtud korras. (Tln HK 3-07-2334) Eelnevast lähtuvalt oli kohus seisukohal, et isikud mõistsid, et FIEna osutavad nad AS-le Eesti Post teenust, FIEna lepingute sõlmimine oli nende vaba valik ja selge tahteavaldus ning ühtis teise poole tahteavaldusega.

Kohtu poolt olid vaatluse all ka lepingu sõlmimise asjaolud, lepingueelsed läbirääkimised ning lepingupoolte käitumine enne ja pärast lepingu sõlmimist, millest järeldus, et AS Eesti Post korraldas ümber postiteenuse osutamise korralduse seoses motoriseeritud kande üleminekuga, asendades muuhulgas seni ainult AS Eesti Post töötajatel baseerunud postikande teenuse osutamise vastava teenuse sisseostmisega. See oli AS-le Eesti Post oluliselt soodsam, kuna sellisel juhul oli teenuse osutamiseks, mis tähendas, et primaarne oli majanduslik huvi. (Tln HK 3-07-2334)

Tulumaksuseaduse 1. peatüki § 1 kohaselt on tulumaksu objekt maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised. Antud juhtumil oli kogu teenuse osutamisest saadud tulu (lepingu järgi makstav tasu) Käsundisaaja ehk siis teenust osutava FIE tulu, millelt tuli tal FIEna ise arvestada ja tasuda ettenähtud makse. Sealjuures puudus kindlaksmääratud töötasu (palk), lepingu järgi makstav tasu kujunes vastava hinnakirja alusel ja olenes sellest, kui palju ja millist teenust ettevõtja AS-le

Eesti Post esitas (Tln HK 3-07-2334). Maksuhaldur möönab oma vastulauses, et juhul kui kohus oleks otsustanud AS Eesti Post kahjuks, oleks võinud tekkida topeltmaksustamise riskid, mis küll hiljem oleks kõrvaldatud.

Tallinna Halduskohus jäi seisukohale, et maksuhalduril ei olnud pädevust poolte vahel sõlmitud tehingute tsiviilõigusliku kvalifikatsiooni muutmiseks juhul, kui asjas ei ole tuvastatud maksudest kõrvalehoidumise eesmärki. Kohtu arvates oli ebaproportsionaalselt ning põhjendamatult riivatud AS Eesti Post lepingu- ja ettevõtlusvabadust, pandud talle alusetult kohustus tasuda kaevatud otsuses näidatud makse ning nendel põhjustel oli Põhja MTK 10.10.2007 maksuotsus nr 12-5/623 õigusvastane ja see kuulus tühistamisele. (Tln HK 3-07-2334)

Maksuhaldur esitas apellatsioonikaebuse Tallinna Ringkonnakohtule, milles paluti tühistada Tallinna Halduskohtu otsus ning teha uus otsus. Maksuhalduri seisukohad apellatsioonikaebuses jäid samaks: toodi välja majandusliku tõlgendamise mittavajalikkus antud asjas ning eeldati, et asi on lahendatava õigusnormide tõlgendamise ning asjaolude subsumeerimisega. Samuti leidis maksuhaldur, et halduskohus rikkus otsuse tegemisel tõendite hindamise reegleid eeldades, et halduskohus oleks pidanud jätma kõrvale muud faktilised asjaolud ning andma hinnangu eelkõige AS Eesti Post ja postiljonide vahelistele lepingutele. (Tln RgK, 3-07-2334)

Tallinna Ringkonnakohus asus teistsugusele seisukohale ning rahuldas osaliselt maksuhalduri apellatsioonikaebuse Tallinna Halduskohtu otsusele, leides, et maksuotsus on õiguspärane osas, millega määrati AS-ile Eesti Post tasumiseks sotsiaalmaks ja tööandja töötuskindlustusmakse. Samuti peeti maksuotsust õiguspäraseks osas, millega määrati kaebajale tasumiseks tulumaks, kohustuslik kogumispensioni makse ja kindlustatu töötuskindlustusmakse nendelt kaebaja töötajatele tehtud väljamaksetelt, mille osas kaebaja töötajad pole oma maksukohustust ise täitnud. (Tln RgK, 3-07-2334)

Ringkonnakohus on tsiviilõiguslike tehingute hindamise vajalikkuses juhindunud MKS § 10 lg 2 p. 2 sätestatust. Eelnimetatud punkt seab maksuhaldurile ülesandeks arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enammakstud või hüvitatavad summad (Maksukorralduse seadus, 2002).

Sisuliselt tähendab see seda, et kaks erinevat kohtuinstantsi on MKS § 10 ja § 11-st teineteisele vastukäivad põhimõtted välja lugenud.

Lisaks selgitab Ringkonnakohus, et poolte tahet lepingu liigi valikul ei saa pidada vaidlusaluse suhte määratlemisel keskseks. Töösuhetes ei kehti muudele käsunduslepingutele omane poolte tahte dispositiivsuse põhimõte. (Tln RgK, 3-07-2334) Vastavalt dispositiivsuse mõistele võib lepingupoolte kokkuleppel kõrvale kalduda, kui seaduses ei ole otse sätestatud või sätte olemusest ei tulene, et seadusest kõrvalekaldumine ei ole lubatud või kui kõrvalekaldumine oleks vastuolus avaliku korra või heade kommetega või rikuks isiku põhiõigusi (Võlaõigusseadus, 2001) TLS § 15, mille kohta kõrvale kaldumist Ringkonnakohus lubas, sätestab endas muuhulgas alljärgnevaid töötaja kohustusi: kokkulepitud ja töö iseloomust tulenevad kohustused; kokkulepitud töö maht, koht ja aeg; tööandja korralduste täitmine ning ka töötaja kohustuste isiklik täitmine, kui ei ole kokku lepitud teisiti. (Töölepinguseadus, 2008) Eelnevast lähtudes oli Ringkonnakohtu Kolleegiumi arvates seetõttu keskse tähtsusega just lepingu alusel toimuva suhte olemus. Kui lepingu poolte vaheline suhe on olemuselt töösuhe, ei ole võimalik asuda seisukohale, et tegemist on käsundi või töövõtuga. (Tln RgK, 3-07-2334)

Töösuhete tõlgendamisel antud juhtumis on tuginetud erinevatele allikatele. Rahvusvaheline Tööorganisatsioon (ILO - International Labour Organization) on 2006 a. välja antud töösuhete tingimuste alased soovitusel nr. 198 , millele vastavalt on töösuhete olemasolu määravate tunnustena muuhulgas alljärgnev: tööd tehakse teise poole juhiste kohaselt ja kontrollile alludes; töö tegemine hõlmab töötaja kaasamist organisatsiooni või ettevõttesse, tööd tehakse kindlaksmääratud tööajal või töökohal, mille on määranud teine, tööd telliv pool või mis on tööd telliva poolega kokku lepitud; töö tegemine on kestev ja jätkuv; töö tegemine nõuab töötaja kättesaadavust ja kohalolekut. (Selgitused töölepingu... , 2011: 2) Järeldustes, et AS Eesti Post ning postiljonide vahel oli tegemist siiski töösuhetega, tõi kohus välja alljärgnevad argumendid : lepinguga ettenähtud töö püsivus, olulisus mõlema lepingupoole jaoks, seejuures töö tegija keskse elatusallikana; töötajate poolt töökorralduse valiku piiratus; üksikute eranditega töö seotus konkreetse töötajaga; konkurentsikeeld ning töö tegemise aja, koha ja viisi valiku vabaduse puudumine (Tln RgK, 3-07-2334).

Tuginedes eeltoodule leidis ringkonnakohus, et maksuhalduri apellatsioonikaebus tuleb osaliselt rahuldada, mis eeldanuks maksuhaldurilt samas põhjaliku maksumenetluse läbiviimist eelkõige tulumaksu osas, et välja selgitada FIE-de poolt tasutud tulumaksu ning maksuotsusega määratud tulumaksu vahe.

AS Eesti Post esitas kassatsioonkaebuse Tallinna Ringkonnakohtu otsuse läbivaatamiseks Riigikohtu Halduskolleegiumile. Argumentidena on esile toodud, et maksuhaldur ja Tallinna Ringkonnakohus olid antud asja lahendamisel ebaõigesti ning liialt laiendavalt käsitlenud tõlgendamisõiguse kasutamist maksuõiguses, jättes hindamata pooltevaheliste tehingute majandusliku sisu ja eesmärgi. Samuti jäadi seisukoha juurde, et maksuhalduril puudub pädevus poolte vahel sõlmitud tehingute tsiviilõigusliku kvalifikatsiooni muutmiseks juhul, kui asjas ei ole tuvastatud maksukuritarvitust. Senistele seisukohtadele on lisatud, et antud asjas maksunõude esitamine toob lisaks AS-le Eesti Post kaasa maksumuudatuse ka kõigi FIE-de osas. (RK HK, 3-3-1-67-09) Viimati nimetatud seisukoht oli AS Eesti Post senistest argumentidest erinev ning suurelt sellele põhinedes langetas ka oma otsuse Riigikohtu Halduskolleegium.

Erinevalt Halduskohtust ja Ringkonnakohust on Riigikohus tsiviilõiguslike tehingute hindamise vajalikkuses juhindunud MKS § 10 lg 3 sätestatust. Eelnimetatud punkt seab maksuhalduri kohuseks viia menetlus läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse (Maksukorralduse seadus, 2002). Haldusmenetluse osaliste defineerimisel on tuginetud Haldusmenetluse seaduse (edaspidi ka HMS) § 11 lg 1 p 3-sätestatule, mille kohaselt on menetlusosaline ka isik, kelle õigusi või kohustusi haldusakt, haldusleping või toiming võib puudutada (kolmas isik) (Haldusmenetluse seadus, 2001) Sama põhimõtet täiendab ka MKS § 43 p 3, mille kohaselt on maksumenetluse menetlusosaline ka muu isik, kelle õigusi haldusakt või toiming puudutab (Maksukorralduse seadus, 2002).

Käesolevas asjas leiti, et kui on oht, et haldusakt võib isiku õigusi ning ka kohustusi puudutada, on kohustus kaasata isik kaasata menetlusse. Riigikohtu Halduskolleegium, tuginedes eeltoodule, leiab, et FIE-d oleks tulnud maksumenetlusse kaasata. Kaasamine maksumenetlusse oleks võinud anda talle teavet, et tal võis olla õigus esitada oma

väidetava tööandja vastu TLS-ist tulenevaid nõudeid. (RK HK, 3-3-1-67-09) Vaidlustatud maksuotsuse tühistamise otsuse tingiski eelkõige tõik, et FIE-de maksumenetlusse kaasamata jätmine kujutas endast olulist menetlusnormide rikkumist.

Seega rahuldab Riigikohtu Halduskogu AS Eesti Post kassatsioonkaebuse, jättes jõusse Tallinna Halduskohtu otsuse, muutes olulisel määral selle põhjendusi.

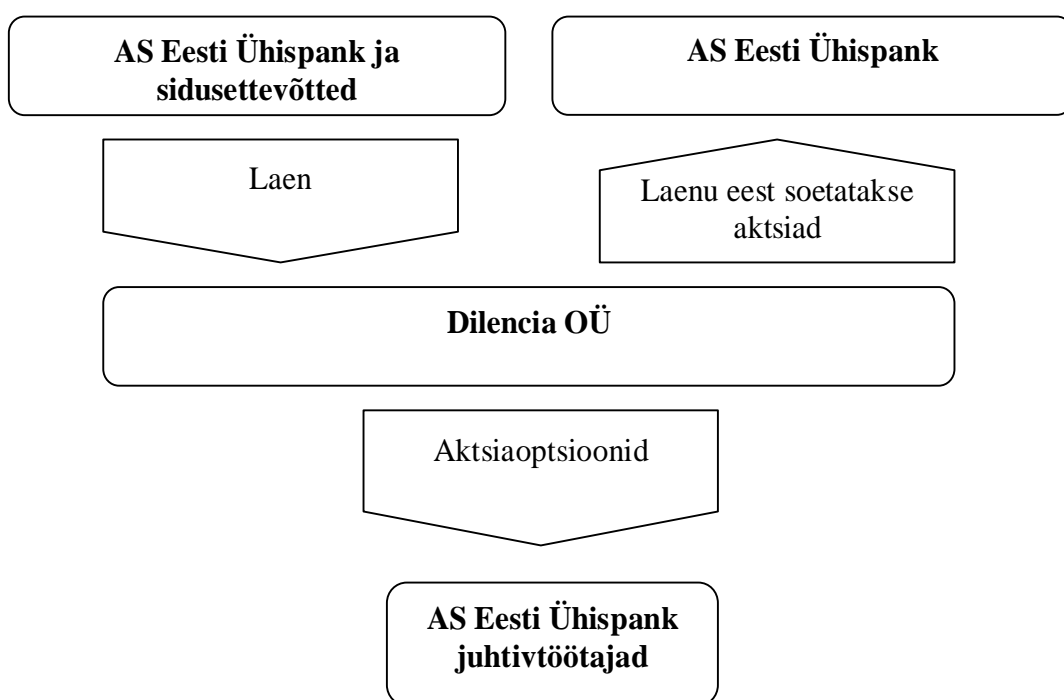
Antud maksumenetlused eri kohtuinstantside seisukohti võrreldes paistab eriti silma, et EV kolm erinevat kohtuinstantsi on MKS §10 ning § 11 tõlgendamisel lähtunud täiesti erinevatest seisukohtadest ning sealt tulenevalt ka teistes õigusaktides, nagu TLS, VÕS, TsÜS viidanud erinevatele sätetele. Tegemist oli ju eelkõige tulumaksu puudutava vaidlusega, mis asjaolude tõttu omandas laiema tähenduse. Oluline on märkida seejuures, et vaidlus käis ka MKS § 84 tõlgendamise vajalikkuse üle. Seadusandja on jätnud täpsustamata MKS-s kuidas majandusliku tõlgendamise paragrahvi ennast tõlgendada.

FIEdega sõlmitud töövõtulepinguid kasutatakse palju erinevates valdkondades. Raamatupidajad, juuksurid, taksojuhid ja sõiduõpetajad on vaid vähesed näited võimalikest kasutusvaldkondadest.

Pedagoogide võimalus FIE-na töötada piiratud on Põhikooli- ja gümnaasiumiseaduse § 74 lg 4-ga, mille kohaselt on koolitöötajate õigused, kohustused ja vastutus määratud kindlaks kooli põhimääruse, tööandja poolt kehtestatud töökorralduse reeglite, ametijuhendi ja töölepinguga. (Põhikooli- ja gümnaasiumiseadus, 1992) Just nimelt eelnimetatud punktis kasutatud sõna tööleping on andnud põhjust ka vaidlustele. Eesti Vabariigi haridusseaduses kaotati analoogse sõnastusega § 34 lg 2 seoses uue töölepinguseaduse vastu võtmisega 17.12.2008 a. Seni kehtinud haridusseadus sätestas, et haridusasutuste pedagoogide töösuhteid reguleerib tööseadusandlus, arvestades teistest õigusaktidest tulenevaid erisusi. Probleemi pedagoogidega tõi teravalt esile ka Jaak Urmet, kelle vaidlus Tallinna Haridusametiga pälvis ka laialdast ajakirjanduse tähelepanu.

2.2. Tulumaksu optimeerimine kolmanda isiku tehingusse kaasamise abil

Käesolevas alapeatükis võtame vaatluse alla tehingud, mille tegi AS Eesti Ühispank (alates 07.03.2008 AS SEB Pank) alates aastast 1997 ning mille tulemuseks oli aktsiaoptsioonid juhtivtöötajatele. Antud skeemis oli kaasatud sarnaselt Halifax plc. juhtumile kolmas juriidiline isik. Antud juhul küll mitte tulu saaja muutmise eesmärgil, vaid eesmärgil varjata tegelikku erisoodustuse tegijat.



Joonis 8. AS Eesti Ühispank ja OÜ Dilencia aktsiaoptsioonide skeem. Autori koostatud.

Joonisel nr. 8 tood skemaatiliselt välja AS Eesti Ühispank ning OÜ Dilencia vahel toimunud tehingud.

Maksu- ja tolliameti tegi 2004. aasta 17. detsembril AS Eesti Ühispankale (edaspidi Ühispank) maksuotsuse, mille kohaselt andis Ühispank ajavahemikul juuli 1999 kuni august 2002 OÜ Dilencia kaudu juhtivtöötajatele tasuta optsioone koguväärtuses 14,1 miljonit krooni. OÜ Dilencia kuulus tollase Ühispanga juriidilise osakonna juhatajale Liivia Toomikule. Vastavalt äriregistrile on OÜ Dilencia asutamise esmakanne tehtud

30.06.1997. Optsioonitehingute taust ulatub samasse aega. Äripäev toob 27.05.2004 ilmunud artiklis välja kronoloogilise aktsiaoptsioonide tekkimise kava, millest lähtub, et aktsiaoptsioonide tingimused olid juba paika pandud 1997 mais, märtsis 1998 a. välja lastud emissioonipropekt tõi välja, et optsioonilepingud on sõlmitud ligi miljonile Ühispanga aktsiale. Esimeste optsioonide saajate seas olid panga president Ain Hanschmidt ja peadirektor Lembit Kitter. (Maksuamet huvitub... , 2004)

Maksuhalduri revisjoniaktist selgub, et OÜ Dilencia tegevus piirdus Ühispanga aktsiatega tehingute tegemisega. Vastavalt Krediidiasutuste seaduse § 34 on laenu andmine oma aktsiate ostmiseks ja oma aktsiate tagatisel krediidiasutuste puhul keelatud (Krediidiasutuste seadus, 1999). Vaatamata sellele seadusesättele sai OÜ Dilencia selleks tegevuseks laenu Ühispangalt ning sellega seotud äriühingutelt. Soetatud aktsiad oli alusvaraks Ühispanga töötajatega sõlmitud aktsiaoptsioonilepingutele, mis sõlmiti ilma optsioonipreemiate tasumise kohustusega. (Tln HK, 3-101/2005)

Vastavalt TuMS § 48 toodule on töötajaks töölepingu alusel töötav isik, avalik teenistuja, juhtimis- või kontrollorgani liige, samuti füüsiline isik, kes müüb tööandjale kaupu pikema aja jooksul kui kuus kuud. Erisoodustus on TuMS-is defineeritud kui igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse nimetatud isikule seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega. Erisoodustus on muu hulgas ka asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmine, müük või vahetus turuhinnast madalama hinnaga ning asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse ostmine turuhinnast kõrgema hinnaga. (Tulumaksuseadus, 1999)

Maksuhalduri poolt läbi viidud revisjoniülesanne oli algselt piiritletud erisoodustustelt tulumaksu tasumise ja kinnipidamise õigsuse kontrollimisega. Maksuhaldur selgitab sotsiaalmaksu puudutavat halduskohtule esitatud vastulauses asjaoluga, et ei ole võimalik olukord, kus ühelt ja samalt erisoodustuse objektilt arvestatakse ja tasutakse tulumaks, kuid sotsiaalmaks jääks arvestamata. Maksuhalduri antud väidet toetab Sotsiaalmaksuseaduse (edaspidi ka SMS) § 2-s toodud maksuobjektide nimekiri, mille lg 1 p. 7 seab sotsiaalmaksukohustuse erisoodustustelt tulumaksuseaduse tähenduses,

ümlberarvestatuna rahasse, ning erisoodustustelt maksmisele kuuluvalt tulumaksult (Sotsiaalmaksuseadus, 2000).

Revisjoni tulemusena kohustas maksuhaldur tasuma Ühispanka erisoodustuste tulumaksu summas 4 874 340 krooni ning sotsiaalmaksu summas 6 186 662 krooni.. Ühispank esitas eriarvamuse antud maksuotsuse kohta, leides, et maksuhalduri järeldused antud asjas maksukohustuse suurendamiseks olid põhjendamatud ning seadusega vastuolus. Maksuhaldur vastas maksuotsusega, milles leidis, et tegemist oli siiski tööandja poolt kolmanda isiku kaudu antud erisoodustustega oma töötajatele ning kohustas tasuma maksusumma. (Tln HK, 3-101/2005).

Oma kaebuses Tallinna Halduskohtule maksuotsuse ja intressiotsuse tühistamiseks ning maksuhaldurile ettekirjutuse tegemiseks haldusaktide tagasitäitmiseks oli Ühispank seisukohal, et erisoodustuste andmine tööandja poolt tähendab erisoodustuste andmist tööandja arvel. Seda ka olukorras, kus erisoodustusi tehakse kolmanda isiku kaudu. (RK HK 3-3-1-62-06). Tegemist oli taas olukorraga, kus TuMS oli tõlgendatav erinevalt, kuna § 48 lg 1, mis sätestab erisoodustusega seonduvat, on sõnastatud alljärgnevalt: “Tööandja maksab tulumaksu töötajale tehtud erisoodustuselt”, täpsustamata, kas erisoodustus peab olema tehtud tööandja poolt või/ja tööandja arvelt (Tulumaksuseadus, 1999).

Lisaks täpsustas Ühispank, et aktsiaoptsioonitehingud, mida maksuhaldur tõlgendas kui erisoodustuste andmisena Ühispanga oma töötajatele, oli tehtud eranditult OÜ Dilencia kui juriidilise isiku arvel ja nimel, mis tähendas et aktsiaoptsioonilepingute alusvara ei kuulunud Ühispangale, vaid OÜ Dilenciale (RK HK 3-3-1-62-06). Vastavalt joonisel 8. toodule olid OÜ Dilencia aktsiaostud finantseerinud saadud laenude arvelt.

Tallinna Halduskohus jättis oma 25. novembri 2005. a kohtuotsusega kaebuse rahuldamata, leides, et maksuhaldur on õigesti järeldanud, et aktsiaoptsioone anti Ühispanga poolt OÜ Dilencia kaudu Ühispanga töötajatele ja tööandja arvel, seega oli toimunud erisoodustuse andmine. Erisoodustuse objektiks oli optsiooni alusvara ehk Ühispanga aktsia. (RK HK 3-3-1-62-06) Sellega asus Halduskohus seisukohale, et erisoodustuse tegemisega ei pea kaasnema tööandjale kulu tekkimist.

Määravaks sai ka asjaolu, et optsiooni saajatele oli tagatud isikliku kasu saamine ja neil puudus igasugune tehingust tulenev risk. Tegemist oli märkimisväärse rahaliselt hinnatava hüvega. Teistel isikutel ei olnud võimalik samadel tingimustel optsioone omandada. (RK HK 3-3-1-62-06) Halduskohus tugines oma otsuses ka TuMS § 48 sätestatule ning ka MKS § 84 toodud majandusliku tõlgendamise põhimõttele. Kuna kohus leidis, et tegemist oli tahtliku teoga, kohaldati antud juhtumis ka 6 aastast maksunõude aegumistähtaega.

Ühispank esitas Tallinna Ringkonnakohtule apellatsioonkaebuse, milles paluti tühistada Tallinna Halduskohtu 25. novembri 2005. a maksuhalduri kasuks tehtud otsus ja teha uus otsus. Apellatsioonis tõi Ühispank välja, et halduskohus ei ole üheselt ja selgelt argumenteerinud, mida tähendab seadusest tulenevalt erisoodustuse andmine tööandja arvel. Samuti leiti, et maksuhalduri kogutud tõendite alusel tuvastatuks loetud asjaoludega ei ole tõendatud Ühispanga maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis, kuna aktsiaoptsioonide võõrandajaks ning tagasiostjaks polnud Ühispank, vaid hoopis OÜ Dilencia. (RK HK 3-3-1-62-06) Ühispank leidis, et MKS § 84 oli tõlgendatud antud juhtumis valesti, majandusliku tõlgendamise alusel tekkiva maksukohustuse teokoosseisu antud juhul polnud, kuna Ühispanga puhul ei kaasnud antud tehingutega kulusid, OÜ Dilencia poolt võetud laen tagastati koos intressiga.

Tallinna Ringkonnakohus tühistas halduskohtu otsuse ning tegi uue otsuse, millega rahuldati osaliselt apellatsioonkaebus. Ringkonnakohus leidis sarnaselt halduskohtuga, et vastavalt MKS § 84 printsiibile lasus maksukohustus Ühispangal, kuna OÜ Dilencia majandustegevus oli suunatud üksnes sellele, et sõlmida Ühispanga juhtivtöötajatega optsioonitehingud. Samuti oli OÜ Dilencia näol tegemist Ühispanga juhtivtöötaja kontrolli all oleva ettevõttega. Küll aga oli Tallinna Ringkonnakohtu seisukoht, et tegemist ei pruukinud olla maksude tasumisest kõrvalehoidmisega, vaid OÜ Dilencia kaasamisega aktsiaoptsioonide skeemi võis olla tehingu võimalikuks tegemisega, lihtsustamisega. (RK HK 3-3-1-62-06) Vastavalt MKS § 98 on maksusumma määramise aegumistähtaeg, tahtliku maksudest hoidumise puhul aga kuus aastat (Maksukorralduse seadus, 2002). Sellele tuginedes pidas ringkonnakohus osa määratud maksusummast aegunuks.

Riigikohtu halduskolleegiumile esitasid kassatsioonikaebuse nii maksuhaldur, kes taotles 6 aastase aegumistähtaaja kohaldamist tahtlikkuse ettekäändel, kui ka Ühispank, kelle seisukohtadest lähtuvalt on alama astme kohtud erisoodustuse tegemist valesti tõlgendanud. (RK HK 3-3-1-62-06)

Riigikohtu Halduskolleegium asus seisukohale, et OÜ Dilencia tegevus, mis seisnes optsioonilepingute sõlmimises Ühispanga töötajatega, ei vastanud iseseisva majandustegevuse tunnustele. (RK HK 3-3-1-62-06) Seda seisukohta kinnistasid asjaolud, et OÜ Dilencia moodustamise ja tegevuse ainsad eesmärgid olid erisoodustuste andmise võimaldamine Ühispanga töötajatele, olles samal ajal ka Ühispanga töötajate kontrolli all ning saades selleks tegevuseks laenu Ühispangalt.

Kuna Riigikohtu halduskolleegium oli seisukohal, et Ühispanga tegevus vastas MKS § 84 tunnustele - maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehinguga - siis nõustuti maksuhalduri seisukohaga, et Ühispanga tegevus oli tahtlik (RK HK 3-3-1-62-06). Sellest tulenevalt tühistati ka Ringkonnakohtu otsuse osa, mis puudutas 3 aastase aegumistähtaaja rakendamist.

Käesolevast juhtumist võib välja mõned aspektid, mis said määravaks otsuste tegemisel. Esiteks : maksuhaldur kohaldas õigustatult MKS § 84-e, millega kaasnes tehingute õiglase hinnangu andmine. Teiseks: Ühispanga tegevus OÜ Dilencia moodustamisel ning selle tegevuse juhtimisel oli ilmselge, kuna OÜ Dilencia tegutses Ühispanga juhtivtöötaja kontrolli all, isegi aadress oli vastavalt äriregistrile kuni 2006 a. septembrini Tornimäe 2 Tallinn, mis ühtib Ühispanga aadressiga. Võib vaid oletada, milline oleks vaidluse tulemus olnud, kui eelnevad tingimused ei oleks olnud täidetud.

2. 3. Järeldused ja ettepanekud

Maksude optimeerimise teostamine eeldab kompleksseid teadmisi kehtivatest maksuseadustest ning ka nendega seotud seadusaktidest.

Töö teises osas uuritud AS Eesti Posti juhtum tõi selgelt välja TuMS-I tõlgendamise võimalused teiste EV seadustega. Antud juhtumis oli tõlgendamisel kasutatud seadusteks eri kohtuinstantsides MKS, TuMS, PoS, ÄS, TLS, VõS, TsÜS.

Kuigi AS Eesti Post tõi omapoolsetes selgitustes välja, et tegemist oli majandusliku sisuga tehingutega, kaasnes nendega siiski oluline maksueelis teiste ettevõtete ees. Lõpplahendini viisid erinevad tõlgenduse eri kohtuinstantside poolt ning otsus polnud ette arvatav. Sellega võttis AS Eesti Post olulise majandusliku riski. Kuna AS Eesti Posti näol on tegemist 100% riigile kuuluva ettevõttega, mis maksab dividende Eesti Vabariigile, oli sisuliselt tegemist olukorraga, kus riik maksuhalduri näol vaidles riigiettevõttega ning lõpptulemuseks oleks võinud tekkida olukord, kus hoopis FIE-dele kolmandate isikutena, kes polnud sisuliselt menetlusse kaasatud, oleks lisandunud oluline maksukohustus.

Teises vaatluse all olnud kohtuasjas, milles olid vaidlusobjektiks Ühispingaga seotud aktsiaoptsioonitehingud, oli maksuhaldur õigustatult kohaldanud majandusliku lähenemise printsiipi, mis andis võimaluse arvestada tehingu reaalselt majanduslikku tagapõhja. Ka antud lahendis selgus TuMS sõnastuse ebatäpsus, nimelt § 48 lg 4 oleks vaja lisada sätte täpsustamaks, et erisoodustuse andmine ei pea toimuma tööandja arvel, s.t. et tööandja vara ei pea erisoodustuse andmise käigus vähenema.

Maksude optimeerimine eeldab mõistlikkust nii ettevõtja kui maksuhalduri seisukohast. Hea tava vastane on ettevõtja poolt maksupettuses osalemine. Sellega jääb riigil saamata oluline maksutulu ning tekib põhjendamatu konkurentsieelis teiste ettevõtete ees. Samas on surveks maksupettuses osalemiseks mõnede tegevusalade suur hinnakonkurents ning ka riigihangete puhul kohaldatavad vähempakkumised.

Seaduste hea tundmine ei tohiks eeldada nende kuritarvitust. Paraku on EV seadusandluses palju vasturääkivusi, millele tuginedes on ettevõtjal võimalik ka otseselt maksupettuseks tõlgendatud tegude puhul vastutusest kõrvale hiilida. Riigikohus on oma 15. novembri 2011 otsuses seadnud maksuhaldurile täiendavalt koormuse tõestamiseks poolte tegutsemist maksupettuse skeemis. Antud otsuses on tühistatud tunnistaja poolt (teise kriminaalasja) kohtueelses menetluses antud ütlusi, mis puudutasid neid süüdistatavale süüksarvatavaid kuritegusid, mille toimepanemisega oli

võimalik seostada ka ütluste allikaks olevat tunnistajat ennast. Seda sõltumata asjaolust, kas tunnistaja ise oli ütluste esemeks olevas teos juba jõustunud kohtuotsusega süüdi tunnistatud või mitte. (RK Krk, 3-1-1-90-11)

MKS § 10, mis reguleerib maksuhalduri tegevus, sätestab muuhulgas, et maksuhalduri ülesanne on kontrollida MKS ja muude maksuseaduste täitmist, kasutades talle selleks seadusega antud pädevust. Samas on maksuhalduril ka kohustus viia menetlus läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. (Maksukorralduse seadus, 2002) Viimast nimetatud punkti on võimalik ettevõtjal enda kasuks pöörata.

MKS § 96 võimaldab maksuhalduril teha vastutusotsuse maksuvõla sissenõudmiseks kolmandalt isikult, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest. MKS § 41 sätestab solidaarsusprintsipi isikule, kes on süüdi mõistetud karistusseadustikus sätestatud maksualase kuriteo toimepanemise eest, s.t. et ta vastutab tema poolt toime pandud kuriteo tagajärjel tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. (Maksukorralduse seadus, 2002) Samas on Riigikohus oma otsuses nr. 3-1-1-60-07 märkinud, et riik ei saa olemuselt maksunõuet esitada hagimenetluses. Maksunõue tuleb esitada haldusmenetluses, täpsemalt maksmenetluses, mis tähendab, et maksukuriteo toimepanija vastu on võimalik esitada nõue MKS § 41 lg 1 või § 168 alusel üksnes maksmenetluses vastutusotsuse tegemisega, mitte hagi esitamisega tsiviil- või kriminaalasjas. (RK KrK, 3-1-1-60-07)

Samuti on toodud Riigikohtu otsuses nr. 3-1-1-57-11 välja alljärgnevad põhimõtted: riigile äriühingu juhatuse liikme poolt deklareerimiskohustuse rikkumisega tekitatud kahju suuruse arvestamiseks tuleb esmalt tuvastada varjatud maksukohustuse suurus. Vastavalt riigikohtu hinnangule tuleb ka kindlaks teha summa, mille ulatuses oluks maksukohustus ettevõttel sissenõutav maksukohustuse tekkimise ajal ning summa, mille ulatuses selline maksukohustus oluks ettevõttelt sissenõutav ajal, mil maksuhalduril oli võimalik maksumaksjat siduvalt kohustada oma maksuvõlga tasuma. Nende summade vahe on käsitatav ettevõtte juhatuse liikme poolt riigile tekitatud kahjuna. (RK KrK, 3-1-1-57-11)

Antud lahendid muudavad maksuhaldurile raskeks reaalselt maksudest kõrvalehoidumisega riigile tekitatud kahju kätte saamise. Sisuliselt tähendavad need otsused, et tuleb paralleelselt läbi viia kaks menetlust, samuti on vastutusotsuse täideviimine arvestades 6 aastase aegumistähtajaga oluliselt raskendatud.

Kehtivates maksuseadustes on valupunkte, mis vajavad kaasajastamist lähtuvalt muude seaduste muudatustest ning õigusloome praktikast. Seaduste väljatöötamisel tuleks kaasata erinevaid huvigruppe. Eesti Kaubandus- Tööstuskoda, Maksumaksjate Liit, ametiühingud ning muude huvigruppide esindajad peaksid olema kaasatud maksualaste seadusaktide väljatöötamisse.

Suurem osa Maksumaksjate Liidu ettepanekuid TuMS muudatuste kohta, mida ei ole vastu võetud, puudutavad erisoodustusi. Töö autori arvamusel vääriks erilist tähelepanu erisoodustuse isikustamine ja sellele piirmäära seadmine. Töö teise osa teises peatükis puudutatud teema alane vaidlus oleks sellise seadussätte olemasolu korral jäänud olemata.

Näitena võib tuua tulumaksuseaduse muutmise ja täiendamise seadus 520 SE I, milles Sotsiaaldemokraatlik Erakond pakub välja TuMS muudatuse, mis puudutab võimalust tööandjatel teha teatud ulatuses kulutusi oma töötajate tervisespordile ja nende tervise parandamiseks ilma maksukohustuseta. Eriti teravalt on probleem esile tõusnud alates 2009. aasta 1. juulist, mil tööandjatel tekkis kohustus maksta töötajatele haigushüvitist haigestumise neljandast kuni kaheksanda päevani. Vaatamata ka erinevate huvigruppide survele antud küsimus lahendada, on TuMS § 48 jäänud seni parandusteta. Rahandusministeerium on näitena toodud tulumaksuseaduse muudatuse eelnõu vastusena märkinud, et pole teada, kas kulu ja eeldatavalt saavutatav eesmärk on mõistlikus korrelatsioonis ning toob alternatiivse võimalusena välja hoopis spordirajatiste elamute lähedusse ehitamise. (Tulumaksu muutmise..., 520SE I)

Antud olukorra mittelahendamine on paraku loonud olukorra, kus paljud ettevõtted on maksude optimeerimise nimel pidanud moodustama ettevõtte töötajate sportimist toetavad MTÜ-d. Drastilise näitena on MTÜ-de kasutajate ridades ka maksuhaldur, mille moodustatud Eesti maksu- ja tolliameti spordiklubi on ajakirjanduses oma tegevuse ning rahastamisviiside kajastamisega huvi äratanud. (Riigiametnike MTÜ-d...,

2012) Olukorra parandamiseks on vajalik seaduse parandus TuMS § 13 lg 3 osas, mis sätestab tulumaksuga mitte maksustatavaid hüvitisi, kuhu tuleks lisada ka punkt tööandja kulutustest töövõtja tervisespordi ning ennetusravi kompenseerimiseks (vaktsiinid, kaitseüstimised). Kehtiv TuMS lubab tulumaksuvabalt kompenseerida vaid tervisekahjustusi, s.t. tagajärgi. Samal põhjusel tuleks muuta ka TuMS § 48 lg 5 erisoodustuste hulka mittekuuluvate kulutuste nimekirja, millele tuleks lisada ka eelnevalt mainitud kulutused.

Maksuhalduri endine peadirektor Enriko Aav on avaldanud arvamust, et parem aus maksuvõlg kui tahtlik pettus, samas on piirid pettuse ning legaalse maksude vältimise vahel ähmased. Ajakirjaniku küsimustele vastates on pidanud ka peadirektor möönma, et raskete maksuvaidluste tulemust on raske prognoosida ning haldusmenetluses sõltub väga palju kohtuniku siseveendumusest. (Salu, 2009)

Töö autor toonitab vajalikkust seadusandja poolt õigusaktide sõnastuse ümber tegemist kohtupraktikast lähtudes. Seadusandja ei tohiks eeldada, et maksumaksjad ning maksuhaldur loeksid seadustest välja erinevad punktid ning eeldaksid kohtu poolt nende tõlgendamist. Samuti oleks vajalik vastavalt MKS § 15 sätestatule rahandusministeeriumi ja maksuhalduri poolt selgituste ja juhendite väljatöötamine, et tagada seaduste ühetaoline kohaldamine (Maksukorralduse seadus, 2002). Antud töö esimeses pooles on välja toodud juhtum dividendide ja palga eristamise juhendiga, kus konkreetset tulemust polnud.

Ettevõtja seisukohast on vajalik maksunüansside tundmine, detailides eksimine võib ettevõttele kaasa tuua olulise finantsriski. Näiteks võib tuua antud töös kirjeldatud Ühispanga juhtumi, kus maksude optimeerimiskatse tõi endaga kaasa 11 061 002 krooni suuruse maksukohustuse. Sellele lisandusid veel intressid summas 5 937 154. Ettevõtluse peaeesmärk on pikaajaliselt omanike rikkuse suurendamine. Konkreetset juhul kandsid ettevõtte omanikud olulist kahju.

Maksuseadusi tundmata võib ettevõtte samas ka tahtmatult sattuda olukorda, kus tema tegevus tunnistatakse seadusvastaseks. Hoolsuskohustuse rikkumine on ilmselt üheks levinuimaks põhjuseks finantsriski tekkimisel ettevõttele.

KOKKUVÕTE

Maksude maksmine puudutab ühiskonnas kõiki, kõik me oleme nii maksumaksjad kui ka ühiskondlike hüvede tarbijad. Maksualane nõustamine, maksuriskide hindamine ja ennetamine ning maksuotsuste vaidlustamine on saanud üha aktuaalsemaks teemaks, millega nii ettevõtjad kui ka füüsilised isikud peavad igapäevaselt kokku puutuma

Käesoleva bakalaureusetöö teoreetiline osa käsitleb tulu mõistet ning erinevaid tulu maksustamise viise, tutvustatakse lähemalt tulumaksuseadust, selle muudatusi alates jõustumisest 2000 a. ning seotust teiste õigusaktidega tõlgendamise aspektist. Välja on toodud tulumaksuseaduse kitsaskohad, mida on korrigeeritud seadusemuudatustega.

Olulised muudatused tõi sisse alates 01. jaanuarist 2000 kehtima hakanud tulumaksuseadus. Tulumaksuseadust on korduvalt täiendatud ning kohtupraktikas on mitmed seaduse punktid saanud täiendust põhimõtetes. Tulu mõiste on täiendatud, kuna kohtulahenditega on Eestis kinnistunud majandustegevuse tulu printsiip, sissetuleku tekkimine isiku majandustegevuse tulemusena – st. isiku tegevuse eesmärgiks peab olema tulu saamine. Korduvalt on muudetud maksumäärasid, mille tulemusena on hetkel kehtiv tulumaksumäär 21%, mis alates 2015 a. asendub 20%-ga.

Tulumaksuseaduse selgitamiseks ning tutvustamiseks on Rahandusministeeriumil ja Maksu- ja Tolliametil õigus anda välja selgitusi ja juhendeid, mille eesmärk on tagada seaduste ühetaoline kohaldamine. Füüsilise isiku residentsuse määramiseks välja antud juhend on üks tulumaksuseadusi tutvustavatest juhenditest. Ka madala maksumääraga territooriumid ning nende tuvastamine on toodud välja seletuskirjades.

Lisaks on antud töös välja toodud erinevaid tulumaksuseaduse muudatusi, mis on sisse viidud alates 2000 a. seaduse kehtima hakkamisest.

3. alapeatükk keskendub maksude optimeerimise olemuse lahtiseletamisele. Maksude optimeerimisel on mitmeid vorme. Antud töös on eristatud kolme vormi, maksude

vältimist (*tax avoidance*), maksudest kõrvalehoidmist (*tax evasion*) ning maksupettust (*tax fraud*).

Maksude vältimise all peetakse silmas olukorda, kus maksumaksja valib tehingu vormi maksukohustuse vähendamise eesmärgil. Kuigi seadusega kooskõlas, on see tihti vastuolus seaduse mõtte ning eesmärgiga. Maksude vältimise näitena on välja toodud erinevad skeemid: tulu liigi muutmine, tulu saaja muutmine (tulumaksu aspekt) ning müügitulu saaja muutmine (käibemaksu aspekt). Lisaks võib maksude vältimisena ära märkida tulu tekkimise hetke muutmise.

Maksudest kõrvalehoidmine on olukord, kus maksukohustust on püütud peita või ignoreeritakse. Maksumaksja tasub vähem makse kui seaduses ette nähtud, varjates sissetulekut või informatsiooni maksuhalduri eest. Maksudest kõrvalehoidmise näitena on toodud Halifax plc. juhtumi skeem, mille lahendi tulemusena kinnistus Euroopa Kohtu maksualaste kohtuasjade praktikas ühenduse õiguse tõlgendamist reguleeriva õiguse kuritarvitamise põhimõte.

Maksupettuse puhul on tegemist karistatava teoga. Maksupettuseks loetakse tahtlikku maksude väärarvutust – maksude varjamist, maksude tasumisest kõrvalehoidmine. Esitatud on maksupettusega seotud skeemid ning välja toodud ettevõtjate riskid nendes osalemisel.

Empiiriline osa keskendub kahele tulumaksu optimeerimise kaasusele, millele on õigusliku hinnangu andnud kõik EV kohtuastmed. Esimene kaasus on seotud AS Eesti Post tegevuse reorganiseerimisega, kus senise lepinguliste suhete vorm asendati töövõtulepingulise vormiga füüsilisest isikust ettevõtjatega. Skemaatiliselt on toodud välja ettevõtte maksukohustuste erinevus endise ning sisseviidud korra järgi. Analüüsitud on eri kohtuinstantside otsuseid maksuvaidluses, kus maksuhaldur asus seisukohale, et antud reorganiseerimine on tehtud tegeliku töösuhte varjamise eesmärgil maksude optimeerimiseks.

Tallinna Halduskohus leidis, et maksuhaldurile ei ole antud mingit üldist järelevalveorgani funktsiooni, vaid tema ülesandeks on kontrollida MKS ja maksuseaduste täitmist ning võtta tarvitusele abinõud maksude tasumisest

kõrvalehoidujate suhtes, sh. vajadusel hinnata tehingute majanduslikku sisu, mida antud olukorras MKS § 84 mõistes ei tehtud. Sellega anti õigus AS-ile Eesti Post. Ringkonnakohtu otsusega rahuldati maksuhalduri appellatsioonikaebus osaliselt, kuna kohus tugines seekord MKS § 10 lg 2 sätestatule ning leidis, et maksuhalduri ülesanne arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enammakstud või hüvitatavad summad on primaarne. Kaks erinevat kohtuinstantsi lugesid MKS § 10 ja § 11-st välja teineteisele vastukäivad põhimõtted. Erinevalt Halduskohtust ja Ringkonnakohtust juhendus Riigikohus tsiviilõiguslike tehingute hindamise vajalikkuses MKS § 10 lg 3 sätestatust, mis toob esile menetlusosaliste õiguste kaitse aspekti ning andis õiguse Eesti Post-ile.

Antud lahendite analüüs näitas selgelt, et Eesti maksuseaduses on vasturääkivusi, mistõttu on samade asjaolude korral võimalik seadust erinevalt tõlgendada.

Empiirilise osa teine pool keskendub AS-i Ühispank ning maksuhalduri vahelisele maksuvaidlusele, kus vaatluse all olid Ühispanka poolt läbi kolmandate isikute sooritatud optsioonitehingud. Ka antud kaasuses läbis vaidlus kolm kohtuinstantsi ning eri astmed tõlgendasid seadusi erinevalt. Halduskohus tugines oma otsuses, kus jäeti maksuhalduri otsus jõusse, MKS § 84 sätestatule ning leidis, et tegemist oli erisoodustuse andmisega, vaatamata sellele, et erisoodustusega ei kaasnenud tööandjale kulu tekkimine. Tallinna Ringkonnakohus asus ka seisukohale, et tegemist oli erisoodustusega, selle erinevusega, et tegu ei peetud tahtlikuks maksudest kõrvalehoidmiseks, mille puhul kehtib 6-aastane aegumistähtaeg maksusumma määramisel. Riigikohtu halduskolleegium leidis, et AS Ühispanka tegevus vastas MKS § 84 tunnustele ning maksudest kõrvalehoidmise tegevus oli tahtlik. Tegemist oli ilmselgete maksudest kõrvalehoidmise tunnustega tegevusega ning 6-aastase maksusumma määramise aegumistähtaja kohaldamine oli õigustatud.

Järeldustes ning ettepanekutes on töö autor välja toonud TuMS-I tõlgendamise võimalused teiste EV seadustega. Analüüsitud kaasustes oli maksuseaduste kõrval TuMS-i tõlgendamisel kasutatud ka teisi Eesti Vabariigis kehtivaid seadusi.

MKS eri punkte tõlgendades on maksumaksjal võimalik tegelikust vastutusest kõrvale hiilida. Sellel teemal on järeldustes esile tõstetud ka MKS punktide mõtete vastukäivus.

Ettepanekutes on tähtsal kohal vajadus kaasata maksualasesse seadusloomesse erinevaid huvigruppe. Tulumaksuvabastust ning erisoodustust käsitlevate punktide osas on töö autor esitanud ettepanekuid muutusteks seaduste sõnastustes, mis looks tööandjale eeldused maksuriskideta töötaja terviseriske ennetada. Toonitatud on ka vajalikkust seadusandja poolt õigusaktide sõnastuse ümber tegemist kohtupraktikast lähtudes. Seadusandja ei tohiks eeldada, et maksumaksjad ning maksuhaldur loeksid seadustest välja erinevad punktid ning eeldaksid kohtu poolt nende tõlgendamist.

VIIDATUD ALLIKAD

1. AS Eesti Post 2005 a. konsolideeritud majandusaasta aruanne. [http://www.post.ee/failid/Eesti_Post_est.pdf]
2. AS Eesti Post tutvustus. <http://www.post.ee/ettevottest>
3. Eelnõu 863 SE I. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus [http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=060730008]
4. Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeringutele ja majandusarengule. Lõppraport. Tartu Ülikool, Sotsiaalteaduslike rakendusuringute keskus RAKE, Poliitikauuringute Keskus Praxis, Advokaadibüroo GLIMSTEDT
5. Euroopa Kohtu (suurkoda) 21. veebruari 2006 otsus nr. C-255/02 [<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=ET&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=231953>]
6. **Grauberg, Tambet.** Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel – Juridica 2010/III lk. 205-214
7. **Grauberg, Tambet.** Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel – Juridica 2008 / X lk.664-673
8. **Hindriks, Jean; Myles, Gareth D.** Intermediate Public Economics. Cambridge, The MIT Press, 2006
9. **Holmes, Kevin.** The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis. Wellington: IBFD Publications BV 2001, 614 lk.
10. **Huberg, Martin; Uusorg, Madis; Kuusik Gaily.** Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega 3. köide. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus OÜ, 2010, 387 lk.
11. **Huberg, Martin; Uusorg, Madis; Kuusik Gaily.** Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega 3. köide. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus OÜ, 2011, 432 lk.
12. **International Fiscal Association.** Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. The Hague : Sdu, 2010, 890 lk.
13. International Tax Terms, Organisation for Economic Co-operation and Development, 56 lk.
14. **Kaldor, Nicholas.** An Expenditure Tax. Oxfon: Routledge., 2003, 249 lk.
15. **Karayan, John E.; Swenson, Charles S.; Neff Joseph W.** Strategic Corporate Tax Planning. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2002, 376 lk
16. Karistusseadustik. Vastu võetud Riigikogus 06.juunil.2001aastal.- RT I osa 2002, 86, art 504 [<https://www.riigiteataja.ee/akt/129122011190?leiaKehtiv>]
17. **Kivine, Märt.** Pohlaku staadionil segased maksuskeemid. – Eesti Päevaleht 14.11.2005 [<http://www.epl.ee/news/eesti/article.php?id=51023734>]
18. Krediidasutuste seadus. Vastu võetud Riigikogus 09. veebruaril. 1999 aastal.- RT I osa 1999, 23, art 349

19. Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 10.detsembril 2003 aastal.- RT I osa, 20.12.2011, art 4
20. **Lamb, Margaret; Lymer Andrew; Freedman Judith; James, Simon.** Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research. New York: Oxford University Press Inc., 2005, 316 lk.
21. **Lehis, Lasse.** Ilusti, kenasti, 58 korda järjesti - Maksumaksja 2010 nr. 1, lk. 18-22
22. **Lehis, Lasse.** Maksuõigus. 2., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura, 2009, 479 lk
23. **Lehis, Lasse.** Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus OÜ, 2000, 1190 lk.
24. **Lind, Kaspar.** Tulu mõiste. Juridica, 2003, nr.5, lk.338-348
[http://www.juridica.ee/get_doc.php?id=551]
25. **Lopmann, Villy.** Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses – Juridica 2005/VII, lk. 488-500
26. Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile arvamuse andmine IFA- Eesti töögrupi poolt, 2009
[http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/IFA_Eesti_arvamus_MTA20090918.pdf]
27. Maksude optimeerijad tõmmatakse liistule. Äripäev, 17.03.2009
[<http://www.ap3.ee/?PublicationId=e125dde0-84f7-4649-bf31-f162e6103d4a>]
28. Maksukorralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 20.veebruari 2002 aastal.- RT I osa, 22.12.2011, art.38
29. Maksumäärad 2011, Maksu- ja Tolliamet
[<http://www.emta.ee/index.php?id=26799>]
30. Maksuvabad ja madala maksumääraga territooriumid, EMTA
[<http://www.emta.ee/index.php?id=1950>]
31. Mis on investeerimiskonto ? Rahandusministeeriumi juhend, 25.12.2010
[http://www.emta.ee/public/Investeerimiskonto_juhend_15-12-2010_-_avalik1.pdf]
32. **Ojakivi, Margo.** Kirjakandjate töösuhe Eesti Postiga tõi tohutu võlanõude. – Eesti Päevaleht, 02.08.2007
33. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002 aastal – RT I osa, 2002, nr. 102, art. 600.
34. Riigiametnike MTÜ-d – kolm ohtu maksuameti näitel
<http://www.epl.ee/news/eesti/riigiametnike-mtu-d-kolm-ohtu-maksuameti-naitel.d?id=63801658> , 20. jaanuar 2012
35. Riigikohtu Halduskolleegiumi 02.oktoobri 2003 otsus nr. 3-3-1-50-03.
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-50-03>]
36. Riigikohtu Halduskolleegiumi 09.detsembri 2009 otsus nr. 3-3-1-67-09.
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-67-09>]
37. Riigikohtu Halduskolleegiumi 11. jaanuari 2007 otsus nr. 3-3-1-62-06.
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-62-06>]
38. Riigikohtu Halduskolleegiumi 17. juuni 2009 nr. 3-3-1-23-09
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-23-09>]
39. Riigikohtu Halduskolleegiumi 17.12.2009 otsus asjas nr 3-3-1-72-08
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=222521270>]

40. Riigikohtu Halduskollegiumi 19.mai 2009 otsus nr. 3-3-1-32-09
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-32-09>]
41. Riigikohtu Halduskollegiumi 25. aprilli 2011 otsus nr. 3-3-1-15-11
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-15-11>]
42. Riigikohtu Kriminaalkollegiumi 15. novembri 2011 otsus nr. 3-1-1-90-11
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-90-11>]
43. Riigikohtu Kriminaalkollegiumi 22. oktoobri 2007 otsus nr. 3-1-1-57-07
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-57-07>]
44. Riigikohtu Kriminaalkollegiumi 28. jaanuari 2008 otsus nr. 3-1-1-60-07
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=222507523>
45. Riigikohtu Tsiviilkollegiumi 09.juuni 2006 otsus kohtuasjas nr. 3-2-1-25-06
[<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-2-1-25-06>]
46. **Ruusalu, Rein.** Ettevõtte tulumaks: müüt ja tegelikkus
[<http://www.epl.ee/news/arvamus/ettevotte-tulumaks-muut-ja-tegelikkus.d?id=51290466>] 20. jaanuar 2011
47. **Salu, Mikk.** Enriko Aav: parem aus maksuvõlg kui tahtlik pettus
[<http://www.epl.ee/news/majandus/enriko-aav-parem-aus-maksuvolg-kui-tahtlik-pettus.d?id=51178403>] 23.september 2009
48. **Scholes, Myron S.** Taxes and business strategy: a planning approach. Upper Saddle River (N.J.): Pearson Prentice Hall, 2005, 556 lk.
49. Selgitused töölepingu seaduse juurde. Sotsiaalministeerium, 2011, 103 lk.
[http://www.sm.ee/fileadmin/meedia/Dokumendid/Toovaldkond/TLS_kasiraam_at_2011.pdf]
50. Sotsiaalmaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 13.detsembril.2000 aastal.- RT I osa, 04.02.2011, art 6
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/104022011006?leiaKehtiv>]
51. Tallinna Halduskohtu 03. aprilli 2008 otsus nr. 3-07-2334
[http://www.emta.ee/public/Kohtulahendid/KIS-Kohtulahendid/Tallinna_Halduskohtu_otsus_haldusasjas_nr_3-07-2334.pdf]
52. Tallinna Halduskohtu 25. novembri 2005 otsus nr. 3-101/2005
53. Tallinna Ringkonnakohtu 04. märtsi 2009 otsus nr. 3-08-364
[<http://video.ap3.ee/Wasp.pdf>]
54. Tallinna Ringkonnakohtu 15. veebruari 2011. a otsus haldusasjas nr 3-09-2707
[<http://kola.just.ee>]
55. Tallinna Ringkonnakohtu 17. aprilli 2006. a otsus haldusasjas nr 3-05-1374
[<http://kola.just.ee>]
56. Tallinna Ringkonnakohtu 30. aprilli 2009 otsus nr. 3-07-2334.
[http://www.emta.ee/public/Kohtulahendid/KIS-Kohtulahendid/Tallinna_Ringkonnakohtu_otsus_haldusasjas_nr_3-07-2334.pdf]
57. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Vastu võetud Riigikogus 27.märtsil 2002 aastal.- RT I osa, 06.12.2010, art.12
58. Tulumaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 15.detsembril.1999 aastal.- RT I osa, 28.12.2011, art 63
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/119112010007?leiaKehtiv>]
59. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus 723 SE II-1
[<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=984167&u=20120208123739>]

60. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 352 SE III. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2008 aastal.- RT I osa, 2008, nr. 51, art. 286.
[<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=409087&u=20120201205745>]
61. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 520 SE I. Tagasi lükatud Riigikogus 22. septembril 2009 aastal.
<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=657908&u=20120402132702>
62. Tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seadus 347 SE III. Vastu võetud Riigikogus 21.11.2008 aastal.- RT I osa, 2008, nr. 51, art. 283
[<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=409064&u=20120214205146>]
63. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seadus Vastu võetud Riigikogus 17.detsembril 2003 aastal.- RT I osa, 2003, nr. 88, art. 587. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/690814>]
64. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seadus 132 SE I. Vastu võetud Riigikogus 17. detsembril 2003 aastal
[<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou2&op=ems&eid=132&assembly=10&u=20120106104439>]
65. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidiastutuste seaduse muutmise seadus. Vastu võetud Riigikogus 31.mail 2006 aastal.- RT I osa, 2006, nr. 28, art. 208
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/1039096>]
66. **Twight, Charlotte.** Evolution of federal income tax withholding: The machinery of institutional change. CATO Journal, Vol. 14, 1995, 359 lk.
67. **Varul, Paul.** Tühine tehing - Juridica 2011/I, lk. 35-46.
68. **Veermäe, Egon.** Kontrollisuunad 2009. aastal
[<http://www.emta.ee/index.php?id=24735&tpl=1071>]
69. Võlaõigusseadus. Vastu võetud Riigikogus 26.septembril 2001 aastal. – RT I osa nr. 81, art. 487
70. Äriseadustik. Vastu võetud Riigikogus 15.veebbruaril 1995 aastal. – RT I osa, 28.12.2011, art. 50

SUMMARY

INCOME TAX OPTIMIZATION SCHEMES IN ESTONIA

Peeter Uduste

Paying taxes concerns everybody in society as all we are taxpayers and also the consumers of public welfare. Tax consulting, assessment and prevention of tax risks and resolving tax disputes have become more and more commonly occurring, proprietors have to deal with daily basis.

Objective of current bachelor's thesis is to identify correlation between the income tax act and other legislation and to find out opportunities for tax optimization resulting from it, to analyze optimization schemes used in Estonia upon judgments of different instances of court system, and to find out the possible economic and legal risks for proprietors. To accomplish this objective following tasks have been assigned: to provide overview of bottlenecks of Estonian Income Tax Act and its amendments since 2000; to provide different possible interpretations of Income Tax Act norms; to explain schematically the essentials of tax optimization; to evaluate possible financial effects using tax optimization schemes; to analyze different judgments on taxation cases; schematically illustrate the schemas used in theses cases; to make conclusions and provide opinion.

Current thesis has following structure: first subchapter deals with concept of income and examines different ways of taxation of income; second subchapter provides overview of Estonian Income Tax Act, amendments made in it and correlation with other legislation; third subchapter focuses on the definition of tax optimization, most common forms of tax avoidance, tax evasion and tax fraud, assessment criteria and possible economical benefits and risks for proprietors.

Empirical part is focused on two different cases of tax optimization, which have been tried in all three Estonian court instances. Cases are about calculating the income tax

and they bring out the bottlenecks of legislation from the aspect of different interpretation of the law. Optimization schemas are illustrated and analyzed upon the judgments of different court instances through their interpretations to tax legislation

Theoretical part of the thesis deals with concept of income and different bases for taxation, observes Income Tax Act and amendments made in it starting from coming into force in 2000 and later on.

Income Tax Act has been amended a number of times and several provisions have been detailed through adjudication by courts. Concept of income has been followed up, since through court judgments principle of economic income has been brought out, according to which income is generated as a result of economic activity – that is generation of income has to be objective of person's activity. Tax rate has been changed repeatedly, currently effective tax rate 21 % will be replaced by 20 % starting from the beginning of 2015.

In order to explain provisions of Income Tax Act Minister of Finance and Estonian Tax and Customs Board are entitled to issue regulations and guidelines, with the aim to assure the uniform adoption of law. For example the form for determining natural person's residency for tax purposes shall be established by a regulation of the Minister of Finance.

Third subchapter concentrates on the explanation of essence of tax optimization. There are several forms of tax optimization. This thesis deals with three different forms: tax avoidance, tax evasion and tax fraud.

Term tax avoidance is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Examples of tax avoidance are shifting the source of income, shifting income from one pocket to another (income tax aspect), shifting receiver of income from net sales (VAT tax aspect). Shifting income over time is also an example of tax avoidance

Tax evasion is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by

hiding income or information from the tax authorities. Tax schema from Halifax plc. case has been provided as an example of tax evasion, as a result of which principle was fixed by European Court of Justice stating that no-one is entitled to exploit Community provisions fraudulently or abusively.

Tax fraud is a form of deliberate evasion of tax which is generally punishable under criminal law. The term includes situations in which deliberately false statements are submitted, fake documents are produced, etc. Schemas used in tax fraud have been provided here and risks accompanying for proprietors involved in it have been identified.

Empirical part concentrates on two cases of tax optimization, for which all three instances of Estonian court system have been given their legal opinion to. First of them AS Eesti Post case was related to reorganization of the activities of the company, where former employment relation model of working was replaced by contractual relations with sole proprietors. Difference between company's tax obligations under former and the new model introduced is provided schematically. Judgments of different court instances in tax dispute have been analyzed, where tax authority took the position that reorganization mentioned was carried on aiming at hiding the actual employment relation in order to optimize taxes. Administrative Court of Tallinn found in that case that tax authority is not entitled to perform any general supervisory function, its responsibility is to monitor whether Taxation Act and other related acts have been followed and to impose coercive measures permitted by law on persons who violate acts concerning taxes, including if necessary to assess economic content of the transaction, which was not done in that specific case in the sense of section 84 of Taxation Act. Thereby decision was made in favor of AS Eesti Post. Upon judgment of circuit court appeal submitted by tax authority was satisfied partly, as court in its judgment based on provisions of section 10 subsection 2 of Taxation Act and found that tax authority's duty to calculate and make an assessment of tax and interest due in the cases provided by law and to return overpaid amounts and amounts to be compensated for is its primary duty. Two different court instances interpreted provisions of sections 10 and 11 contradictorily. Unlike Administrative Court and Circuit Court third court instance Supreme Court based its judgment on provision of section 10 subsection 3 which

emphasizes the aspect of protection of the rights of the participants in the proceedings and made decision in favor of Eesti Post.

Analysis of different judgments of this case shows clearly that there are contradictions in Estonian tax law which makes it possible to interpret law differently under the same circumstances.

The second half of empirical part concentrates on the tax dispute between tax authority and AS Eesti Ühispank, where transactions with options through third parties made by Ühispank were under inspection. This case was also tried in all three court instances, all of which interpreted law differently. Administrative court based its judgment made in favor of tax authority on provisions of section 84 of Taxation Act and found that fringe benefits were provided by Ühispank despite of the fact that no costs occurred to employer in relation to that. Circuit Court of Tallinn found that fringe benefits were provided with difference that such activity was not considered as deliberate tax evasion. Administrative Chamber of Supreme Court found that characteristics of activities provided in section 84 of Taxation Act were met and that it was deliberate act of tax evasion.

In conclusions and propositions the author has brought on the idea that other Estonian acts would also have to be considered when interpreting Income Tax Act. In cases analyzed other acts effective in Estonia besides tax related acts had actually been used upon interpretations.

When interpreting different provisions of Taxation Act it is possible for tax payer to evade the actual tax liability. In that aspect it is also brought up in conclusions that different provisions of Taxation Act are competing with each other or even are contradictory.

In propositions made emphasize is given to the idea that it is necessary to involve different interest groups into law making process related to taxes. In provisions related to income tax allowances and fringe benefits the author has proposed to formulate the law so, that it would be possible for employer to minimize employees' health related risks without tax risk to be accompanying. It should also be considered to adjust use of

language in law according to cases decided by courts. Legislative body should not be satisfied with the situation where tax payers and tax authority would understand the law by their own different ways and leave it only for the courts to interpret it or to explain the objectives of it.